



Datum van inontvangstneming : 19/08/2025

Zaak C-430/25* [Gena]ⁱ

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

30 juni 2025

Verwijzende rechter:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

29 mei 2025

Verzoekende partij:

AR

Andere partij in het geding:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Voorwerp van het hoofdgeding

Belasting op latente meerwaarden (exitheffing) ten laste van een natuurlijke persoon in verband met de overbrenging van zijn fiscale woonplaats naar een andere lidstaat

Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing

Uitlegging van het Unierecht, in het bijzonder artikel 21 en artikel 45 VWEU; artikel 267 TFUE

* Procestaal: Pools.

ⁱ Dit is een fictieve naam, die niet overeenkomt met de werkelijke naam van enige partij in de procedure.

Prejudiciële vragen

1. Moet het Unierecht, in het bijzonder de artikelen 21 en 45 VWEU, aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat die voor de belastinggrondslag voor de inkomstenbelasting van natuurlijke personen over latente meerwaarde op persoonlijk vermogen, die wordt geheven bij overbrenging van de fiscale woonplaats naar een andere lidstaat (hierna: „belasting van latente meerwaarde”), rekening houdt met de waardevermeerdering van een vermogensbestanddeel die heeft plaatsgevonden in een tijdvak waarin die persoon niet in die lidstaat woonde?
2. Moet het Unierecht, in het bijzonder de artikelen 21 en 45 VWEU, aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat die ter vaststelling van de belastinggrondslag voor de belasting van latente meerwaarden bepaalt dat alleen rekening wordt gehouden met inkomsten uit vermogensbestanddelen waarvan de waarde is gestegen, terwijl verliezen uit de vermogensbestanddelen waarvan de waarde is gedaald niet in de belastinggrondslag worden opgenomen?
3. Moet het Unierecht, in het bijzonder de artikelen 21 en 45 VWEU, aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat die bepaalt dat de verandering van de fiscale woonplaats van een natuurlijke persoon die onderworpen is aan de belasting van latente meerwaarden tot gevolg heeft dat deze belasting onmiddellijk wordt geïnd, eventueel gespreid in termijnen over een periode van niet meer dan vijf jaar, in plaats van de betaling ervan uit te stellen totdat de desbetreffende vermogensbestanddelen worden vervreemd?

Aangevoerde bepalingen van Unierecht

Artikelen 21 en 45 VWEU

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (wet op de inkomstenbelasting van natuurlijke personen) van 26 juli 1991 [Dz. U. 2024, volgnr. 226, zoals gewijzigd; hierna: „u.p.d.o.f.” (zoals geldend per 31 december 2024)]

artikel 11, lid 2, 2a, 2b [vaststelling van de waarde van prestaties; vaststelling van inkomsten]

artikel 19, lid 3, [bepaling van de marktwaarde van zaken of van vermogensrechten]

artikel 22, lid 1d, [bedrijfskosten, bijvoorbeeld in het geval van vervreemding van zaken of rechten die om niet of gedeeltelijk onder bezwarende titel zijn verkregen]

artikel 23, lid 1, punt 38), [uitsluiting bedrijfskosten, voor onder andere de aankoop of verwerving van aandelen en effecten, en van uitgaven voor de verwerving van participaties in kapitaalfondsen]

artikel 30b, lid 1. Op de inkomsten verkregen uit: [...] 2) de vervreemding van aandelen onder bezwarende titel [...] bedraagt de inkomstenbelasting 19 % van de verworven inkomsten.

artikel 30b, lid 2. Het inkomen als bedoeld in lid 1 is: [...] 4) het verschil tussen de som van de opbrengsten uit de vervreemding van aandelen onder bezwarende titel of aandelen in coöperatieve vennootschappen en de bedrijfskosten [...].

artikel 30da, lid 1. De belasting op inkomsten uit latente meerwaarden bedraagt: 1) 19 % van de belastinggrondslag – wanneer de fiscale waarde van het vermogensbestanddeel wordt vastgesteld; [...]

artikel 30da, lid 2. Aan de belasting op inkomsten uit latente meerwaarden zijn onderworpen: [...] 2) de verandering van de fiscale woonplaats van een belastingplichtige die in de Republiek Polen onbeperkt belastingplichtig is, naar aanleiding waarvan de Republiek Polen wegens de overbrenging van diens woonplaats naar een andere staat het recht verliest om belasting te heffen op inkomsten uit de vervreemding van een vermogensbestanddeel dat eigendom is van die belastingplichtige.

artikel 30da, lid 3. In het geval van vermogensbestanddelen die geen verband houden met een economische activiteit, zijn enkel aan de belasting over inkomsten uit latente meerwaarden in het in lid 2, punt 2, bedoelde geval onderworpen de vermogensbestanddelen die het voorwerp uitmaken van: alle rechten en verplichtingen in een vennootschap die geen rechtspersoon is, deelnemingen in een vennootschap, aandelen en andere effecten, afgeleide financiële instrumenten en participaties in beleggingsfondsen, hierna: „persoonlijk vermogen”, wanneer de belastingplichtige in de periode van tien jaar voorafgaand aan de datum van de verandering van de fiscale woonplaats gedurende ten minste vijf jaar zijn woonplaats op het grondgebied van de Republiek Polen heeft gehad.

artikel 30da, lid 7. De inkomsten uit latente meerwaarden worden gevormd door het verschil tussen de marktwaarde van een vermogensbestanddeel, vastgesteld op hetzij het tijdstip van de overdracht, hetzij het tijdstip voorafgaand aan de datum van de verandering van de fiscale woonplaats, en de fiscale waarde ervan.

artikel 30da, lid 8. De marktwaarde van een vermogensbestanddeel wordt bepaald: 1) overeenkomstig artikel 19, lid 3 – in het geval van bestanddelen van het persoonlijk vermogen [...].

artikel 30da, lid 10. De fiscale waarde van een vermogensbestanddeel is de waarde die niet eerder was opgenomen in de bedrijfskosten, in welke vorm dan ook, die door de belastingplichtige zou worden opgevoerd als bedrijfskosten

indien dit bestanddeel door hem onder bezwarende titel zou zijn overgedragen. [...]

artikel 30da, lid 12. De belastinggrondslag voor de belasting op latente meerwaarden wordt gevormd door de som van latente meerwaarden die voor elk vermogensbestanddeel zijn vastgesteld. [...].

artikel 30da, lid 14. De belastingplichtigen moeten uiterlijk op de zevende dag van de maand volgend op de maand waarin de totale marktwaarde van de overgedragen vermogensbestanddelen het bedrag van 4 000 000 PLN heeft overschreden, bij de belastingdienst middels het vastgestelde formulier aangifte doen van het bedrag van de inkomsten uit latente meerwaarden, en de verschuldigde belasting binnen die termijn betalen. Wanneer na de maand waarin de totale marktwaarde van de overgedragen goederen meer dan 4 000 000 PLN is gaan bedragen, verdere vermogensbestanddelen worden overgedragen, moeten de belastingplichtigen uiterlijk op de zevende van de maand volgende op die waarin de vermogensbestanddelen worden overgedragen aangifte doen, en de verschuldigde belasting binnen die termijn betalen.

artikel 30db, lid 1. De bepalingen van artikel 30da zijn niet van toepassing als de totale marktwaarde van de overgedragen vermogensbestanddelen niet hoger is dan 4 000 000 PLN.

artikel 30de, lid 1. De belastingplichtige kan de bevoegde directeur van de belastingdienst verzoeken de gehele of gedeeltelijke betaling van de belasting van latente meerwaarden geheel of gedeeltelijk te spreiden over een periode van niet meer dan vijf jaar [...].

Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie przedłużenia terminu do wpłaty przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych podatku należnego od dochodów z niezrealizowanych zysków (besluit van de minister van Financiën betreffende de verlenging van de termijn voor de betaling van de belasting van latente meerwaarden door personen die belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting van natuurlijke personen) van 27 juni 2019 [Dz. U. 2023, volgnr. 902, zoals gewijzigd, hierna: „besluit” (zoals geldend per 31 december 2024)]: §1, leden 1, 3 en 4

Korte uiteenzetting van de feiten en van het hoofdgeding

- 1 Op 30 oktober 2024 heeft AR de Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (directeur van de nationale belastinginformatiedienst, Polen; hierna: „belastingdienst”) om een fiscale ruling verzocht, waarbij hij aangaf dat hij als Italiaans en Amerikaans staatsburger een natuurlijk persoon is die geen economische activiteit uitoefent. Sinds 1 januari 2023 is hij fiscaal inwoner van Polen en is hij in Polen belastingplichtig voor al zijn inkomsten (opbrengsten), ongeacht de locatie van de bronnen van inkomsten (onbeperkte belastingplicht).

- 2 AR heeft een arbeidsovereenkomst gesloten met een Poolse vennootschap en zal tot ten minste 1 januari 2028 fiscaal inwoner van Polen zijn (hij zal ten minste vijf jaar in Polen wonen). Na afloop van deze overeenkomst zal AR zijn verblijfplaats en fiscale woonplaats overbrengen naar Duitsland, waar hij onroerend goed bezit.
- 3 Vóór zijn tewerkstelling in Polen had AR een aanzienlijk vermogen opgebouwd dat geen verband hield met de in Polen verworven inkomsten en waarvan de vervreemding niet belastbaar zou zijn geweest in Polen indien hij niet de status van Poolse fiscaal inwoner had verworven. Op het moment van verandering van woonplaats zal het persoonlijke vermogen van AR bestaan uit niet aan economische activiteiten gerelateerde aandelen in verschillende vennootschappen die privé en in het kader van incentiveprogramma's zijn verworven, „stock units” die zijn toegekend in het kader van incentiveprogramma's voor werknemers alsmede onroerende zaken in andere landen. Volgens AR zal de marktwaaarde van de activa op het moment van de verandering van woonplaats meer dan 4 miljoen PLN bedragen.
- 4 AR stelde onder meer de volgende vragen (met aansluitend zijn antwoorden):
 - Kan AR in geval van een verandering van zijn woonplaats na 31 december 2027 worden onderworpen aan de belasting als bedoeld in de artikelen 30da en volgende van de u.p.d.o.f. (hierna ook: „exitheffing”)? Volgens hem niet, omdat dit onverenigbaar is met onder meer richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt, en het arrest van 26 februari 2019, [REDACTED] C-581/17, EU:C:2019:138, waarin is bepaald dat de belastingdiensten geen onmiddellijke betaling van de belasting mogen eisen.
 - Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, bestaat de eventuele verplichting tot betaling van de belasting dan slechts wanneer de marktwaaarde van de aan deze belasting onderworpen vermogensbestanddelen (dat wil zeggen met uitzondering van onroerende zaken) op het tijdstip van de verandering van woonplaats in totaal meer dan 4 000 000 PLN bedraagt? Volgens hem is dit het geval.
 - Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, vormt dan de waarde van de in het buitenland verworven vermogensbestanddelen en van de kosten voor de verwerving ervan in het buitenland in het tijdvak waarin AR in een andere staat dan Polen woonde, de grondslag voor de berekening van de belastingschuld? Volgens hem is dit niet het geval.
 - Indien de eerste en de derde vraag bevestigend worden beantwoord, heeft AR dan het recht om de marktwaaarde van de tijdens zijn verblijf in een andere staat dan Polen verworven activa die aan de exitheffing zijn onderworpen af te trekken van de fiscale waarde ervan? Volgens hem is dit het geval.

- Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, moeten bij de berekening van de belasting van latente meerwaarden de marktwaarde en de fiscale waarde van de in artikel 30 da, lid 3, u.p.d.o.f. genoemde activa van AR worden opgeteld en vergeleken op de dag voorafgaand aan die van de verandering van woonplaats? Volgens hem is dit het geval.
 - Kunnen in het buitenland erkende inkomsten uit arbeid met betrekking tot aandelen die om niet of gedeeltelijk onder bezwarende titel werden verkregen van vorige werkgevers van AR – overeenkomstig artikel 22, lid 1d, u.p.d.o.f. – worden erkend als een fiscale waarde voor de berekening van de belastinggrondslag voor de belasting van latente meerwaarden? Volgens hem is dit het geval.
 - Indien er voor AR een verplichting bestaat om belasting te betalen op latente meerwaarden, bedraagt deze dan 19 % van de belastinggrondslag? Volgens hem is dit het geval.
 - Indien er voor AR een verplichting bestaat om belasting te betalen op latente meerwaarden, op welke datum zal AR dan deze belasting moeten betalen en een belastingaangifte moeten indienen? Volgens hem uiterlijk op de zevende dag van de maand volgend op die waarin de woonplaats is gewijzigd.
- 5 In zijn ruling van 31 december 2024 heeft de directeur geconcludeerd dat het standpunt van AR onjuist was met betrekking tot onder andere: de verplichting om inkomstenbelasting te betalen over latente meerwaarden; de enkele belastingplichtigheid voor de vermogensbestanddelen die hij heeft verworven/verdiend gedurende het tijdvak van zijn Poolse fiscale woonplaats; de vaststelling en berekening van de belastinggrondslag van de vermogensbestanddelen die aan deze belasting zijn onderworpen; de uiterste termijn voor de betaling van de belasting.
- 6 De directeur heeft er onder meer op gewezen dat alle door AR verworven vermogensbestanddelen, als bedoeld in artikel 30da, lid 3, u.p.d.o.f., die onderworpen zijn aan de belasting van latente meerwaarden, moeten worden belast, ongeacht of AR deze heeft verworven toen hij een fiscaal inwoner van Polen was, of een fiscaal inwoner van andere landen was, aangezien Polen als gevolg van de verandering van de fiscale woonplaats het recht verliest om belasting te heffen over de inkomsten uit de vervreemding van deze vermogensbestanddelen. Tegelijkertijd kan AR voor de vaststelling van de belastinggrondslag rekening houden met de kosten die zijn gemaakt voor de verwerving van het vermogen terwijl hij zijn fiscale woonplaats in het buitenland had. De directeur heeft aangegeven dat AR bij de berekening van de belastbare grondslag rekening moet houden met de latente meerwaarden die voor elk vermogensbestanddeel afzonderlijk worden vastgesteld, en deze bij elkaar moet optellen, met dien verstande dat er voor vermogensbestanddelen waarvoor de fiscale waarde hoger is dan hun marktwaarde, geen belastbare inkomsten ontstaan. AR kan het waardeverlies van een van de vermogensbestanddelen niet

compenseren en het is ook niet mogelijk om de verliezen af te trekken van het aldus berekende inkomen op de latente meerwaarden. AR zal een aangifte moeten indienen voor de zevende dag van de maand die volgt op de maand waarin de verandering van woonplaats plaatsvindt, terwijl de uiterste datum voor het betalen van de belasting op het moment van aangifte wordt uitgesteld tot 31 december 2025.

- 7 AR heeft deze ruling betwist en met name aangevoerd dat hierin de bepalingen van de u.p.d.o.f., gelezen in samenhang met richtlijn 2016/1164 en met artikel 21 en artikel 45 VWEU, zijn geschonden doordat geen rekening is gehouden met het feit dat de belasting van latente meerwaarden enkel de belastingplichtigen voor de vennootschapsbelasting dient te betreffen, en niet de belastingplichtigen voor de inkomstenbelasting van natuurlijke personen; doordat ten onrechte is aangenomen dat ook vermogensbestanddelen die tijdens de periode van fiscale woonplaats in een andere staat dan Polen zijn verworven/ontwikkeld, aan die belasting zijn onderworpen; doordat ten onrechte is aangenomen dat het niet is toegestaan om de grondslag van deze belasting te berekenen als verschil tussen de som van de marktwaarde van de verschillende vermogensbestanddelen en de som van de fiscale waarde ervan; doordat is aangenomen dat het onmogelijk is om de betaling van de belasting van de latente meerwaarden uit te stellen tot de vermogensbestanddelen worden vervreemd, hetgeen in strijd is met het beginsel van het vrije verkeer van personen.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 8 De verwijzende rechter koestert twijfels of de nationale bepalingen niet de verdragsrechtelijke vrijheden schenden door de uitoefening ervan te beperken of minder aantrekkelijk te maken (zie arrest van het Hof van 12 juli 2012, Commissie/Spanje, C-269/09, EU:C:2012:439, punten 53-55) en of dit gerechtvaardigd is.
- 9 Hij acht het gerechtvaardigd dat onder meer wordt verwezen naar het recht op vrij verkeer en het beginsel van het vrij verkeer van werknemers, op grond dat de verandering van de woonplaats van AR en de verwerving van de status van fiscaal inwoner van Polen het gevolg zijn van de verrichting van arbeid in Polen, terwijl het verlies van de status van Pools ingezetene een gevolg zal zijn van de beëindiging van de verrichting van arbeid in Polen en de verplaatsing naar en de vestiging in een andere lidstaat (Duitsland).
- 10 De rechter betwijfelt of de belasting ingevolge artikel 30da en volgende u.p.d.o.f., verenigbaar is met het Unierecht.
- 11 De eerste vraag gaat over de twijfel of het verenigbaar is met het Unierecht om belasting te heffen over de latente meerwaarden op financiële vermogensbestanddelen die bestonden voordat AR Pools ingezetene werd. Dit komt doordat de nationale wetgever (artikel 30da, lid 7, u.p.d.o.f.) het verschil tussen de marktwaarde van het vermogensbestanddeel (op de dag vóór de datum

van de verandering van woonplaats) en ofwel de uitgaven voor de verwerving ervan (artikel 30da, lid 10, in samenhang gelezen met artikel 23, lid 1, punt 38, u.p.d.o.f.) ofwel de eerder behaalde inkomsten uit de verkrijging om niet (daaronder begrepen de verkrijging die gedeeltelijk om niet plaatsvond) (artikel 30da, lid 10, in samenhang gelezen met artikel 22, lid 1d, van de u.p.d.o.f.) in de belastinggrondslag opneemt.

- 12 De directe belastingen vallen momenteel onder de bevoegdheid van de lidstaten. Dit impliceert een relatief ruime discretionaire bevoegdheid voor de lidstaten bij het bepalen van de belangrijkste structurele elementen van die belasting – met inbegrip van de vaststelling van de belastinggrondslag, de tarieven, de vrijstellingen, enz. De verwijzende rechter betwijfelt echter of een staat bij de uitoefening van zijn fiscale soevereiniteit kan voorzien in een dergelijke constructie van een belasting van latente meerwaarden die, door de waardeestijging van de vermogensbestanddelen in de periode voorafgaand aan de verwerving van de fiscale woonplaats in het binnenland te belasten, het vooruitzicht om zich tijdelijk in het land te vestigen en er te gaan werken zo onaantrekkelijk maakt dat de daaruit voortvloeiende beperking van de vrijheden leidt tot schending van het Unierecht.
- 13 Hoewel er geen twijfel over bestaat dat de waardeestijging van de betrokken vermogensbestanddelen (indien de waarde ervan op het tijdstip voorafgaand aan de verandering van woonplaats hoger is dan de aanschafprijs) moet worden onderworpen aan de belasting van de latente meerwaarden in het tijdvak waarin de belastingplichtige Pools ingezetene is, is er twijfel over de mogelijkheid om belasting te heffen over de waardevermeerdering van het betrokken bestanddeel in het tijdvak voordat de belastingplichtige zijn woonplaats in het binnenland vestigde.
- 14 Dit heeft namelijk tot gevolg dat een persoon als AR verplicht zal zijn om een belasting op latente meerwaarden te betalen, die mede de waardeestijging van zijn activa zullen omvatten die geboekt werd in een tijdvak waarin er geen band bestond met het land van belastingheffing. Bovendien zal de belastingplichtige, ook al kan de waarde van het vermogensbestanddeel dalen tijdens het verblijf van de belastingplichtige in die lidstaat, aan de belasting van latente meerwaarden worden onderworpen zolang de waarde van het vermogensbestanddeel überhaupt is gestegen (vanaf de datum van verwerving). Dit kan een voldoende belemmering vormen voor de beslissing van de belastingplichtige om zich (tijdelijk) in dat land te vestigen en er te werken.
- 15 Deze belemmering vloeit voort uit het feit dat latente meerwaarden die in de periode voorafgaand aan de binnenlandse fiscale woonplaats zijn behaald/verdiend, aan belastingheffing zijn onderworpen. Vanuit dit oogpunt heeft de twijfel van de rechter met name betrekking op de vraag of het behoud van de scheiding van de fiscale bevoegdheden tussen de lidstaten als een rechtvaardiging hiervoor kan worden beschouwd (arrest van 19 november 2009, C-540/07, Commissie/Italië, EU:C:2009:717, punt 29 en de daarin aangehaalde rechtspraak).

De twijfels hebben betrekking op de vraag of het belasten van latente winst (gemaakt in een ander land) geen – in dit geval – buitensporige bevoegdheidsuitbreiding door een lidstaat vormt, of het voldoet aan de evenredigheidsvoorwaarde, enz.

- 16 De opname in het toepassingsgebied van de belasting van de latente winst die is behaald/verdiend in het tijdvak vóór de belastingplichtige zijn fiscale woonplaats in de betreffende lidstaat vestigde, is een gevolg van de verwijzing naar fiscale categorieën zoals „verwervingsuitgaven”/„behaalde inkomsten”, die met succes worden toegepast door Poolse ingezetenen. Het probleem in het onderhavige geval is echter dat, ten eerste, ingezetenen (zolang zij niet van woonplaats veranderen) niet aan de belasting van latente meerwaarden zijn onderworpen en, ten tweede, het twijfelachtig is hoe vergelijkbaar (vanuit het oogpunt van inkomstenbelasting door het betrokken land) de situatie is van een persoon die altijd in het land heeft gewoond en van wie de financiële activa in waarde zijn gestegen terwijl hij ingezetene was, met die van een persoon van wie de financiële activa in waarde zijn gestegen terwijl hij geen ingezetene was en dat pas later is geworden.
- 17 De beperkte harmonisatie van directe belastingen kan per definitie leiden tot verstoringen in de werking van de interne markt. De betrokken regeling kan de interne markt echter aanzienlijk verstoren, waardoor geschoolde werknemers met buitenlandse ervaring worden ontmoedigd om in Polen te gaan werken.
- 18 De tweede vraag heeft betrekking op de twijfel of het verenigbaar is met het Unierecht om de belastinggrondslag zo vast te stellen dat alleen rekening wordt gehouden met inkomsten uit de vermogensbestanddelen waarvan de waarde is gestegen, en dat verliezen uit de vermogensbestanddelen waarvan de waarde is gedaald, niet in de belastinggrondslag worden opgenomen. De nationale wetgever heeft de belastinggrondslag voor belasting van latente meerwaarden namelijk gedefinieerd als „de som van latente meerwaarden die voor elk vermogensbestanddeel zijn vastgesteld” (artikel 30da, lid 12, u.p.d.o.f.), waarbij de inkomsten voor individuele bestanddelen zijn vastgesteld als het verschil tussen de marktwaarde en de fiscale waarde ervan (artikel 30da, lid 7, u.p.d.o.f.). Anderzijds bestaat voor een belastingplichtige die tegen betaling effecten en aandelen vervreemdt overeenkomstig de algemene regels, de belastinggrondslag uit „het verschil tussen de som van de opbrengsten uit de vervreemding [...] en de bedrijfskosten” (artikel 30b, lid 1, punt 2, in samenhang gelezen met lid 2, punt 4, u.p.d.o.f.).
- 19 De verwijzende rechter betwijfelt of een dergelijk verschil in situatie tussen belastingplichtigen, waarbij enerzijds een belastingplichtige die bij de vervreemding van vermogensbestanddelen niet van woonplaats verandert, bij de berekening van de belastinggrondslag rekening kan houden met het verlies dat is geleden bij de vervreemding van een deel van de activa, en anderzijds een belastingplichtige die als gevolg van een woonplaatsverandering wordt belast op grond van de belasting van latente meerwaarden en bij de berekening van de

belastinggrondslag geen rekening kan houden met het (tot dan toe) geleden verlies op een deel van de activa, verenigbaar is met het Unierecht.

- 20 Misschien gaat het er bij de wetgever niet zozeer om de belastingplichtige de aftrekbaarheid van een verlies te ontzeggen, maar om de „latente meerwaarde” te belasten, hetgeen berust op de hypothese van een (fictieve) vervreemding van enkel vermogensbestanddelen waarvan de waarde is gestegen. Op deze manier redenerend, kan worden aangegeven dat de wetgever, uitgaande van de veronderstelling dat een belegger naar winstrealisatie streeft, ervan uitgaat dat alleen bestanddelen waarop winst is gerealiseerd, worden vervreemd en dat bijgevolg alleen dergelijke transacties (die resulteren in inkomsten) in de grondslag van de inkomstenbelasting op latente meerwaarden zouden moeten worden opgenomen.
- 21 De derde vraag heeft betrekking op de twijfel of het verenigbaar is met het Unierecht om te eisen dat de belasting van latente meerwaarden onmiddellijk (na een verandering van de fiscale woonplaats) wordt geïnd, dan wel om de betaling ervan in termijnen te spreiden over een periode van niet meer dan vijf jaar, in plaats van de betaling ervan uit te stellen tot de vermogenswinst is gerealiseerd.
- 22 Hoewel de termijn voor de betaling van de belasting volgens de regeling kan worden verlengd, kunnen de aangegeven bepalingen in het onderhavige geval niet worden toegepast, aangezien de verlenging is verleend tot maximaal 31 december 2025, en AR Polen ten vroegste na 1 januari 2028 zal verlaten.
- 23 Bijgevolg is volgens de verwijzende rechter de wettelijke regeling van toepassing die bepaalt dat de belasting moet worden betaald op uiterlijk de zevende dag van de maand die volgt op de maand waarin de totale marktwaarde van de overgedragen vermogensbestanddelen het bedrag van 4 miljoen PLN overschreed (artikel 30da, lid 14, u.p.d.o.f.), met de mogelijkheid om de betaling van de belasting geheel of gedeeltelijk in termijnen te spreiden over een periode van maximaal vijf jaar (artikel 30de, lid 1, u.p.d.o.f.).
- 24 De twijfels over de verenigbaarheid van dergelijke regelingen komen voort uit het feit dat het Hof er al in bijvoorbeeld het arrest van 7 september 2006, N, C-470/04, EU:C:2006:525, op heeft gewezen dat uitstel van betaling weliswaar mogelijk is, maar dat dit uitstel verbonden was aan voorwaarden, waaronder het stellen van zekerheden, en dus niet automatisch (punt 36) en er vervolgens, onder verwijzing naar de zekerheid voor het verkrijgen van uitstel van betaling, op heeft gewezen dat dit verder gaat dan strikt noodzakelijk is ter verzekering van het functioneren en de doeltreffendheid van een dergelijk, op het fiscale territorialiteitsbeginsel gebaseerd belastingstelsel (punt 51).
- 25 Daarentegen heeft het Hof in het arrest van 29 november 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785 (over vennootschapsbelasting), geoordeeld dat „een nationale regeling die een vennootschap [...] de keuze biedt tussen [...] onmiddellijke betaling en [...] de uitgestelde betaling van het bedrag van

genoemde heffing, in voorkomend geval inclusief rente [...], hetgeen [...] noodzakelijkerwijs gepaard gaat met een [...] last in verband met de monitoring van de overgedragen activa, een maatregel [vormt die] als maatregel geschikt is om de evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten te waarborgen, [en] minder zou ingrijpen in de vrijheid van vestiging” (punt 73).

- 26 In zijn arrest van 21 december 2016, Commissie/Portugal, C-503/14, EU:C:2016:979, oordeelde het Hof echter dat „[er] [...] geen objectieve reden [bestaat] om met het oog op de rechtvaardigingsgrond inzake de doelstelling om tussen de lidstaten een evenwichtige verdeling van de heffingsbevoegdheid te verzekeren, een onderscheid te maken tussen de exitheffing over de latente meerwaarde bij natuurlijke personen en bij rechtspersonen” (punt 56).
- 27 Tegelijkertijd oordeelde het Hof in het eerdergenoemde arrest van 26 februari 2019, ████████ C-581/17, dat „de onmiddellijke inning van de betrokken belasting op het moment van de overdracht van de woonplaats van de belastingplichtige in beginsel kan worden gerechtvaardigd door de noodzaak om de doeltreffende inning van belastingsschulden te waarborgen. [...] [Die] maatregel [gaat] [...] echter verder dan nodig is om die doelstelling te bereiken en moet deze dus als onevenredig worden beschouwd. [...] Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door het feit dat, ingeval de onmiddellijke invordering van de verschuldigde belasting voor de belastingplichtige moeilijk te dragen gevolgen zou hebben, het betrokken belastingstelsel voorziet in de mogelijkheid van gespreide betaling van de belasting” (punten 66 en 68).
- 28 Ook in de rechtsleer wordt er enerzijds op gewezen dat de vereisten van het VWEU met betrekking tot de exitheffing in de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting zijn geharmoniseerd (in het voornoemde arrest van het Hof in zaak C-503/14) en dat de eerdere gunstigere rechtspraak op het gebied van de inkomstenbelasting derhalve achterhaald is; anderzijds wordt erop gewezen dat de u.p.d.o.f. in strijd is met artikel 49 VWEU voor zover zij voorziet in de onmiddellijke inning van belasting wanneer de belastingplichtige zijn woonplaats verlegt.
- 29 Het zijn ook de twijfels van de minister van Financiën zelf over de verenigbaarheid van de betrokken regeling met het Unierecht, die reden kunnen zijn geweest om een besluit vast te stellen waarbij de betalingstermijn van de belasting is verlengd en dat gedeeltelijk verband hield met de daadwerkelijke vervreemding van de betrokken vermogensbestanddelen.
- 30 De verwijzende rechter is zich ervan bewust dat de in de u.p.d.o.f. voorziene oplossing voor natuurlijke personen is geënt op richtlijn 2016/1164, die betrekking heeft op de vennootschapsbelasting, maar dit maakt de betrokken oplossingen voor natuurlijke personen nog niet verenigbaar met het Unierecht.