



## Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 12ης Ιουνίου 2014\*

«Προδικαστική παραπομπή — Έννοια του “δικαστηρίου κράτους μέλους” — Tribunal Arbitral Tributário — Οδηγία 69/335/ΕΟΚ — Άρθρα 4 και 7 — Αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας — Τέλος χαρτοσήμου το οποίο ίσχυε την 1η Ιουλίου 1984 — Μεταγενέστερη κατάργηση του εν λόγω τέλους χαρτοσήμου, έπειτα εκ νέου επιβολή του»

Στην υπόθεση C-377/13,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Πορτογαλία) με απόφαση της 31ης Μαΐου 2013, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 3 Ιουλίου 2013, στο πλαίσιο της δίκης

**Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA**

κατά

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους R. Silva de Lapuerta, πρόεδρο τμήματος, K. Lenaerts (εισηγητή), αντιπρόεδρο του Δικαστηρίου, Γ. Αρέστη, J.-C. Bonichot και A. Arabadjiev, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Szpunar

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA, εκπροσωπούμενη από τον F. Fernandes Lourenço, advogado,
- η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão και A. Cunha,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον P. Guerra e Andrade και την L. Lozano Palacios,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 8ης Απριλίου 2014,

\* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

εκδίδει την ακόλουθη

### Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 4, 7 και 10, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 20), όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985 (ΕΕ L 156, σ. 23).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA (στο εξής: Ascendi) και της Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογική και τελωνειακή αρχή), σχετικά με την από 6 Αυγούστου 2012 απόφαση της τελευταίας να μην επιστρέψει στην Ascendi τα τέλη χαρτοσήμου που κατέβαλε η εταιρία αυτή για τέσσερις πράξεις αυξήσεως κεφαλαίου στις οποίες προέβη μεταξύ Δεκεμβρίου 2004 και Νοεμβρίου 2006 (στο εξής: επίδικη απόφαση).

### Το νομικό πλαίσιο

#### *Το δίκαιο της Ένωσης*

- 3 Κατά την πρώτη αιτιολογική σκέψη της, η οδηγία 69/335 σκοπούσε να προωθήσει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, η οποία θεωρείται θεμελιώδης ελευθερία ουσιώδης για τη δημιουργία εσωτερικής αγοράς. Για τον σκοπό αυτό, όπως προκύπτει από την έκτη, έβδομη και όγδοη αιτιολογική σκέψη της, η εν λόγω οδηγία επιδίωκε να εναρμονίσει τον φόρο εισφοράς κεφαλαίου που επιβάλλεται στις εταιρίες εντός της Ένωσης καθιερώνοντας έναν ενιαίο φόρο επί της συγκεντρώσεως κεφαλαίων, δυνάμενο να επιβληθεί μόνο μία φορά στο πλαίσιο της κοινής αγοράς, και καταργώντας όλους τους λοιπούς έμμεσους φόρους που παρουσιάζουν τα ίδια χαρακτηριστικά με τον ενιαίο φόρο εισφοράς.
- 4 Προς τούτο, το άρθρο 1 της οδηγίας 69/335 προέβλεπε ότι τα «κράτη μέλη εισπράττουν φόρο επί των εισφορών σε κεφαλαιουχικές εταιρίες, εναρμονισμένο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 έως 9, ο οποίος ονομάζεται φόρος εισφοράς».
- 5 Η οδηγία 85/303 επέφερε ορισμένες ουσιώδεις τροποποιήσεις στην οδηγία 69/335, μεταξύ άλλων στα άρθρα 4, παράγραφος 2, και 7 της οδηγίας αυτής. Η πρώτη, η δεύτερη και η τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 85/303 έχουν ως εξής:

«[Εκτιμώντας] ότι οι οικονομικές συνέπειες του φόρου εισφοράς είναι δυσμενείς για τη συνένωση και την ανάπτυξη των επιχειρήσεων· ότι οι συνέπειες αυτές είναι ιδιαίτερα αρνητικές στη σημερινή συγκυρία, που απαιτεί επιτακτικά να δοθεί προτεραιότητα στην ανάκαμψη των επενδύσεων·

ότι η καλύτερη λύση για την επίτευξη των στόχων αυτών θα ήταν η κατάργηση του φόρου εισφοράς· ότι οι απώλειες εσόδων που θα προέκυπταν από ένα τέτοιο μέτρο φαίνονται, εντούτοις, απαράδεκτες για ορισμένα κράτη μέλη· ότι επιβάλλεται, ως εκ τούτου, να δοθεί στα κράτη μέλη η δυνατότητα να απαλλάξουν από το φόρο εισφοράς ή να τον επιβάλουν σε όλες ή σε μερικές από τις πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του φόρου αυτού [...].

ότι πρέπει να απαλλαγούν υποχρεωτικά οι πράξεις οι οποίες υπόκεινται σήμερα σε μειωμένο συντελεστή του φόρου εισφοράς».

- 6 Το άρθρο 4 της οδηγίας 69/335, μετά την τροποποίησή του από την οδηγία 85/303 (στο εξής: οδηγία 69/335), προέβλεπε τα ακόλουθα:

«1. Υπόκεινται στον φόρο εισφοράς οι ακόλουθες πράξεις:

[...]

γ) η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας δι' εισφορών σε είδος οποιασδήποτε μορφής·

[...]

2. Οι ακόλουθες πράξεις μπορούν να συνεχίσουν να υπόκεινται στον φόρο εισφοράς, εφόσον υπάγονται στον φορολογικό συντελεστή 1 % την 1η Ιουλίου 1984:

α) η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου μιας κεφαλαιουχικής εταιρίας διά της κεφαλαιοποιήσεως κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων·

[...]».

- 7 Κατά το άρθρο 7 της οδηγίας 69/335:

«1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από τον φόρο εισφοράς τις πράξεις εκτός από τις αναφερόμενες στο άρθρο 9 οι οποίες, την 1η Ιουλίου 1984, απαλλάσσονταν ή υπάγονταν στη φορολογία με συντελεστή 0,50 % ή μικρότερο.

Η απαλλαγή υπόκειται στους όρους που ίσχυαν κατά την ημερομηνία αυτή για τη χορήγηση απαλλαγής, ή, ενδεχομένως, για την επιβολή φορολογικού συντελεστή 0,50 % ή μικρότερου.

[...]

2. Τα κράτη μέλη μπορούν είτε να απαλλάσσουν του φόρου εισφοράς όλες τις πράξεις, εκτός από εκείνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1, είτε να επιβάλλουν ενιαίο συντελεστή που δεν θα υπερβαίνει το 1 %.

[...]»

- 8 Το άρθρο 10, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335 όριζε τα ακόλουθα:

«Πλην του φόρου εισφοράς, τα κράτη μέλη δεν εισπράττουν, όσον αφορά τις εταιρίες, ενώσεις προσώπων ή τα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν κερδοσκοπικούς σκοπούς, κανέναν φόρο υπό οποιαδήποτε μορφή:

α) για τις πράξεις οι οποίες αναφέρονται στο άρθρο 4·

[...]».

- 9 Ως ημερομηνία λήξεως της προθεσμίας για τη μεταφορά της οδηγίας 85/303 στο εσωτερικό δίκαιο καθορίστηκε η 1η Ιανουαρίου 1986.

- 10 Η οδηγία 69/335 καταργήθηκε με την οδηγία 2008/7/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ L 46, σ. 11). Η κατάργηση αυτή όμως είναι μεταγενέστερη των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης της κύριας δίκης.

### *Το εθνικό δίκαιο*

- 11 Το άρθρο 145 του γενικού πίνακα τελών χαρτοσήμου (Tabela Geral do Imposto de Selo, στο εξής: TGIS), που εγκρίθηκε με το νομοθετικό διάταγμα 21196, της 28ης Νοεμβρίου 1932, όπως ίσχυε κατά την 1η Ιουλίου 1984, προέβλεπε τα κατωτέρω:
- «Ενίσχυση ή αύξηση κεφαλαίου εταιριών, επί του ποσού της αυξήσεως:
- a) εταιρίες αστικού δικαίου — 5 τοις χιλίοις (σφραγίδα μελάνης)·
  - b) κεφαλαιουχικές εταιρίες [...] — 2 τοις εκατό (σφραγίδα μελάνης)·
  - c) λοιπές εταιρίες — 7 τοις χιλίοις (σφραγίδα μελάνης).
1. Όσον αφορά τις εταιρίες που αναφέρονται στα στοιχεία a και c, προστίθεται το τέλος το οποίο προβλέπει το άρθρο 93.
2. Από το τέλος απαλλάσσονται η ενίσχυση ή η αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου που πραγματοποιείται μέσω εισφοράς σε χρέμα.»
- 12 Μεταγενέστερα, το νομοθετικό διάταγμα 223/91, της 18ης Ιουνίου 1991, το οποίο τροποποίησε το γράμμα του άρθρου 145, παράγραφος 2, του TGIS, απάλλαξε από το τέλος χαρτοσήμου «τις πράξεις ενισχύσεως ή αυξήσεως του εταιρικού κεφαλαίου των κεφαλαιουχικών εταιριών», με αποτέλεσμα να απαλλάσσεται από το τέλος χαρτοσήμου οιαδήποτε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας, ανεξαρτήτως του τρόπου με τον οποίον έγινε η αύξηση αυτή.
- 13 Δυνάμει του νομοθετικού διατάγματος 322-B/2001 της 14ης Δεκεμβρίου 2001, προστέθηκε στον TGIS το άρθρο 26.3, βάσει του οποίου όλες οι αυξήσεις του μετοχικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας, ανεξαρτήτως του τρόπου με τον οποίον έγιναν, υπήχθησαν σε τέλος χαρτοσήμου 0,40 %, υπολογιζόμενο επί του ποσού της σχετικής αυξήσεως.

### **Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα**

- 14 Μεταξύ 15 Δεκεμβρίου 2004 και 29 Νοεμβρίου 2006 η κεφαλαιουχική εταιρία Ascendi προέβη σε τέσσερις πράξεις αυξήσεως του κεφαλαίου της μέσω μετατροπής σε μετοχικό κεφάλαιο των απαιτήσεων των μετόχων για παρεπόμενες παροχές που είχαν πραγματοποιήσει προς την εταιρία πριν από τις εν λόγω πράξεις αυξήσεως του κεφαλαίου. Για τις αυξήσεις αυτές κεφαλαίου, η Ascendi κατέβαλε συνολικά 205 381,95 ευρώ για τέλη χαρτοσήμου, καθώς και για συμβολαιογραφικά έξοδα και για έξοδα καταχωρίσεως.
- 15 Στις 28 Μαρτίου 2008, η Ascendi ζήτησε από την Autoridade Tributária e Aduaneira να της επιστρέψει τα ποσά τα οποία είχε καταβάλει ως τέλη χαρτοσήμου για τις εν λόγω πράξεις αυξήσεως κεφαλαίου. Η αίτηση αυτή απορρίφθηκε με την επίδικη απόφαση.
- 16 Η Ascendi υπέβαλε τη διαφορά στην κρίση του Tribunal Arbitral Tributário (φορολογικό διαιτητικό δικαστήριο).
- 17 Με την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, το Tribunal Arbitral Tributário εκτιμά, καταρχάς, ότι πληροί όλες τις προϋποθέσεις του άρθρου 267 ΣΛΕΕ προκειμένου να θεωρηθεί δικαστήριο κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου αυτού.

- 18 Εν συνεχεία, το Tribunal Arbitral Tributário διερωτάται ως προς το ζήτημα της συμβατότητας του νομοθετικού διατάγματος 322-B/2001, στο οποίο στηρίχθηκε η επίδικη απόφαση, προς τα άρθρα 4, 7 και 10, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335. Ως προς το ζήτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο παραπέμπει καταρχάς στην επιχειρηματολογία της Ascendi, η οποία υπενθυμίζει ότι, βάσει του νομοθετικού διατάγματος 223/91, οι πράξεις αυξήσεως κεφαλαίου στην Πορτογαλία έπαυσαν να υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου το 1991 και ότι, ως προς την ειδική περίπτωση των αυξήσεων κεφαλαίου εις χρήμα, η απαλλαγή από την καταβολή του εν λόγω τέλους ανατρέχει ήδη στον Μάιο του 1984. Κατά συνέπεια, η εκ νέου επιβολή τέλους χαρτοσήμου που προβλέφθηκε το 2001 με το νομοθετικό διάταγμα 322-B/2001 προσκρούει στις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας.
- 19 Το Tribunal Arbitral Tributário υπογραμμίζει ότι η Autoridade Tributária e Aduaneira αμφισβητεί την ανωτέρω επιχειρηματολογία. Κατά την εν λόγω φορολογική αρχή, όσον αφορά τις πράξεις αυξήσεως κεφαλαίου, η μόνη υποχρέωση την οποία επιβάλλει στα κράτη μέλη το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335 είναι να προβλέψουν απαλλαγή από τον φόρο εισφοράς ως προς τις πράξεις οι οποίες, την 1η Ιουλίου 1984, απαλλάσσονταν ή υπέκειντο σε φόρο με συντελεστή 0,50 % ή χαμηλότερο. Η διάταξη αυτή δεν αφορά τις επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις αυξήσεως κεφαλαίου, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν με άλλον τρόπο πλην της εισφοράς σε χρήμα. Συγκεκριμένα, την 1η Ιουλίου 1984, η εθνική κανονιστική ρύθμιση προέβλεπε, όσον αφορά τις οικείες πράξεις, την εφαρμογή τέλους χαρτοσήμου με συντελεστή υψηλότερο του 0,50 %.
- 20 Τέλος, το Tribunal Arbitral Tributário εκτιμά ότι η απάντηση που πρέπει να δοθεί στο ερώτημα της υπό κρίση υποθέσεως δεν μπορεί να συναχθεί σαφώς από τη νομολογία του Δικαστηρίου. Συγκεκριμένα, στην υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η απόφαση Optimus — Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:366), η πράξη αυξήσεως του κεφαλαίου είχε πραγματοποιηθεί μέσω εισφοράς σε χρήμα. Όμως, οι πράξεις αυξήσεως μέσω εισφοράς σε χρήμα, αντιθέτως προς τις επίμαχες στην κύρια δίκη, είχαν παύσει να υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου από την 1η Ιουλίου 1984.
- 21 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Tribunal Arbitral Tributário αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιτίθενται το άρθρο 4, παράγραφοι 1, στοιχείο γ', και 2, στοιχείο α', το άρθρο 7, παράγραφος 1, και το άρθρο 10, στοιχείο α', της [οδηγίας 69/335] σε εθνική κανονιστική ρύθμιση, όπως αυτή του νομοθετικού διατάγματος 322-B/2001, της 14ης Δεκεμβρίου, δυνάμει της οποίας υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου οι αυξήσεις του μετοχικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικών εταιριών που γίνονται μέσω της μετατροπής σε μετοχικό κεφάλαιο απαιτήσεων των μετόχων από προγενέστερες παρεπόμενες παροχές προς την εταιρία, παρότι οι εν λόγω παρεπόμενες παροχές ήταν σε χρήμα, λαμβανομένου υπόψη ότι κατά την εθνική νομοθεσία, την 1η Ιουλίου 1984, οι προμνησθείσες κατ' αυτόν τον τρόπο πραγματοποιούμενες αυξήσεις κεφαλαίου υπέκειντο σε τέλος χαρτοσήμου ύψους 2 %, κατά τον δε ίδιο χρόνο, οι αυξήσεις κεφαλαίου σε χρήμα απαλλάσσονταν από το τέλος χαρτοσήμου;»

### **Επί της αρμοδιότητας του Δικαστηρίου**

- 22 Προκαταρκτικώς, πρέπει να εξεταστεί το ζήτημα αν το Tribunal Arbitral Tributário πρέπει να θεωρηθεί δικαστήριο κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ.
- 23 Υπενθυμίζεται, συναφώς, ότι, κατά πάγια νομολογία, το Δικαστήριο, προκειμένου να εκτιμήσει αν το αιτούν όργανο είναι «δικαστήριο» κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ —ζήτημα που εμπίπτει αποκλειστικά στο δίκαιο της Ένωσης—, λαμβάνει υπόψη σειρά στοιχείων, όπως είναι η ίδρυση του οργάνου αυτού με νόμο, η μονιμότητά του, ο δεσμευτικός χαρακτήρας της δικαιοδοσίας του, ο κατ' αντιμωλία χαρακτήρας της ενώπιόν του διαδικασίας, η εκ μέρους του οργάνου αυτού εφαρμογή κανόνων δικαίου, καθώς και η ανεξαρτησία του (απόφαση Belon, C-394/11, EU:C:2013:48, σκέψη 38 και παρατιθέμενη νομολογία). Επιπλέον, τα εθνικά δικαστήρια μπορούν να υποβάλουν αίτηση προδικαστικής αποφάσεως στο Δικαστήριο μόνον εφόσον εκκρεμεί ενώπιόν τους διαφορά και εφόσον



καλούνται να αποφανθούν στο πλαίσιο διαδικασίας που πρόκειται να καταλήξει στην έκδοση δικαστικής απόφασης (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις *Syfait* κ.λπ., C-53/03, EU:C:2005:333, σκέψη 29, και *Belon*, EU:C:2013:48, σκέψη 39).

- 24 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, από τα στοιχεία που παρέχει το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι τα φορολογικά διαιτητικά δικαστήρια ιδρύονται με νόμο. Συγκεκριμένα, τα διαιτητικά δικαστήρια περιλαμβάνονται στον κατάλογο των εθνικών δικαστηρίων του άρθρου 209 του Συντάγματος της Πορτογαλικής Δημοκρατίας. Επιπλέον, το άρθρο 1 του νομοθετικού διατάγματος 10/2011, της 20ής Ιανουαρίου 2011, για το νομικό καθεστώς της διαιτησίας σε φορολογικές υποθέσεις, ορίζει ότι η φορολογική διαιτησία αποτελεί εναλλακτικό μέσο δικαστικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών, το δε άρθρο του 2 προβλέπει γενική δικαιοδοσία των φορολογικών διαιτητικών δικαστηρίων όσον αφορά την εξέταση της νομιμότητας της εκκαθαρίσεως παντός φόρου.
- 25 Εκτός αυτού, στο μέτρο που συνιστούν στοιχείο του συστήματος δικαστικής επίλυσης των φορολογικών διαφορών, τα φορολογικά διαιτητικά δικαστήρια πληρούν την απαίτηση της μονιμότητας.
- 26 Συγκεκριμένα, όπως επισήμανε και ο γενικός εισαγγελέας με το σημείο 37 των προτάσεων του, μολονότι η δράση του *Tribunal Arbitral Tributário* εκδηλώνεται μέσω προσωρινών σχηματισμών διαιτητικών οργάνων που παύουν να υφίστανται με την περάτωση της υποθέσεως για την επίλυση της οποίας διορίστηκαν, εντούτοις γεγονός παραμένει ότι το *Tribunal Arbitral Tributário*, ως στοιχείο του συστήματος αυτού, χαρακτηρίζεται στο σύνολό του από μονιμότητα.
- 27 Όσον αφορά τον δεσμευτικό χαρακτήρα της δικαιοδοσίας, υπενθυμίζεται ότι, στις περιπτώσεις διαιτητικού οργάνου συσταθέντος με σύμβαση το στοιχείο αυτό ελλείπει, εφόσον οι συμβαλλόμενοι δεν υπέχουν καμιά νομική ή πραγματική υποχρέωση να υποβάλλουν σ' αυτό τις διαφορές τους, οι δε δημόσιες αρχές του οικείου κράτους μέλους ούτε παρεμβαίνουν στην επιλογή της διαιτητικής οδού ούτε μπορούν να επεμβαίνουν αυτεπαγγέλτως στην εξέλιξη της ενώπιον του διαιτητή διαδικασίας (βλ. απόφαση *Denuit* και *Cordenier*, C-125/04, EU:C:2005:69, σκέψη 13 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και διάταξη *Merck Canada*, C-555/13, EU:C:2014:92, σκέψη 17).
- 28 Αντιθέτως, το Δικαστήριο έχει κρίνει παραδεκτά τα προδικαστικά ερωτήματα που υποβάλλονται ενώπιόν του από διαιτητικό δικαστήριο ιδρυθέν διά νόμου, του οποίου οι αποφάσεις είναι δεσμευτικές για τους διαδίκους, η δε αρμοδιότητά του δεν εξαρτάται από συμφωνία των μερών (βλ. διάταξη *Merck Canada*, EU:C:2014:92, σκέψη 18 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 29 Όπως όμως επισήμανε και ο γενικός εισαγγελέας με τα σημεία 28 και 40 των προτάσεων του, το *Tribunal Arbitral Tributário*, οι αποφάσεις του οποίου είναι δεσμευτικές για τους διαδίκους δυνάμει του άρθρου 24, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 10/2011, διακρίνεται από ένα εν στενή εννοία διαιτητικό δικαστήριο. Συγκεκριμένα, η δικαιοδοσία του *Tribunal Arbitral Tributário* απορρέει απευθείας από διατάξεις του νομοθετικού διατάγματος 10/2011 και, ως εκ τούτου, δεν εξαρτάται από προηγούμενη ρητή βούληση των μερών να υποβάλουν τη διαφορά τους σε διαιτησία (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση *Danfoss*, 109/88, EU:C:1989:383, σκέψη 7). Επομένως, όταν ο υποκείμενος στον φόρο προσφεύγων αποφασίζει να υποβάλει τη διαφορά του σε φορολογική διαιτησία, η δικαιοδοσία του *Tribunal Arbitral Tributário* αποκτά δεσμευτικό χαρακτήρα για τη φορολογική και τελωνειακή αρχή, τούτο δε σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, του νομοθετικού διατάγματος 10/2011.
- 30 Ο κατ' αντιμωλία χαρακτήρας της διαδικασίας ενώπιον των φορολογικών διαιτητικών δικαστηρίων διασφαλίζεται από τα άρθρα 16 και 28 του νομοθετικού διατάγματος 10/2011. Εξάλλου, κατά το άρθρο 2, παράγραφος 2, του εν λόγω νομοθετικού διατάγματος, τα φορολογικά διαιτητικά δικαστήρια «αποφαίνονται βάσει κανόνων δικαίου, αποκλεισμένης κάθε κρίσεως κατά επιείκεια».

- 31 Όσον αφορά την ανεξαρτησία των φορολογικών διαιτητικών δικαστηρίων, αφενός, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι οι διαιτητές που συγκρότησαν το Tribunal Arbitral Tributário το οποίο κλήθηκε να αποφανθεί επί της διαφοράς της κύριας δίκης διορίστηκαν, κατά το άρθρο 6 του νομοθετικού διατάγματος 10/2011, από το Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (συμβούλιο δεοντολογίας του κέντρου διαιτησίας διοικητικών διαφορών) και επιλέχθηκαν από κατάλογο διαιτητών καταρτιζόμενο από το εν λόγω όργανο.
- 32 Αφετέρου, το άρθρο 9 του νομοθετικού διατάγματος 10/2011 ορίζει ότι ως προς τους διαιτητές ισχύουν οι αρχές της αμεροληψίας και της ανεξαρτησίας. Επιπλέον, το άρθρο 8, παράγραφος 1, του ίδιου νομοθετικού διατάγματος προβλέπει κώλυμα ασκήσεως καθηκόντων διαιτητή σε περίπτωση κατά την οποία υπάρχει οποιαδήποτε οικογενειακή ή επαγγελματική σχέση μεταξύ του διαιτητή και ενός εκ των διαδίκων. Με τον τρόπο αυτόν εξασφαλίζεται ότι το οικείο διαιτητικό δικαστήριο έχει την ιδιότητα τρίτου έναντι της αρχής που εξέδωσε την απόφαση κατά της οποίας έχει ασκηθεί προσφυγή (βλ. απόφαση RTL Belgium, C-517/09, EU:C:2010:821, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και διάταξη Devillers, C-167/13, EU:C:2013:804, σκέψη 15).
- 33 Τέλος, όπως προκύπτει από το άρθρο 1 του νομοθετικού διατάγματος 10/2011, τα φορολογικά διαιτητικά δικαστήρια αποφαίνονται στο πλαίσιο διαδικασίας που καταλήγει στην έκδοση δικαστικής αποφάσεως.
- 34 Από το σύνολο των προεκτεθέντων συνάγεται ότι το αιτούν όργανο συγκεντρώνει όλα τα απαραίτητα στοιχεία προκειμένου να θεωρηθεί δικαστήριο κράτους μέλους κατά την έννοια του άρθρου 267 ΣΛΕΕ.
- 35 Επομένως, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να απαντήσει στα ερωτήματα που του υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο.

#### **Επί του προδικαστικού ερωτήματος**

- 36 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν αντίκειται προς τα άρθρα 4, 7 και 10, στοιχείο α', της οδηγίας 69/335 μια εθνική κανονιστική ρύθμιση η οποία επιβάλλει εκ νέου τέλος χαρτοσήμου σε πράξεις αυξήσεως του μετοχικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας οι οποίες υπέκειντο σε τέτοιο τέλος κατά την 1η Ιουλίου 1984, εν συνεχεία όμως προβλέφθηκε απαλλαγή τους από το τέλος αυτό.
- 37 Κατά την Ascendi, δυνάμει του εφαρμοστέου εθνικού δικαίου, την 1η Ιουλίου 1984 είχε ήδη καταργηθεί το τέλος χαρτοσήμου για πράξεις όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη.
- 38 Εντούτοις, υπενθυμίζεται συναφώς ότι το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο να αποφανθεί, στο πλαίσιο προδικαστικής παραπομπής, επί της ερμηνείας των εθνικών διατάξεων ή επί της εκτιμήσεως του πλαισίου των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση διαφοράς, καθώς η αποστολή αυτή ανήκει αποκλειστικά στο αιτούν δικαστήριο (βλ. αποφάσεις Αγγελιδάκη κ.λπ., C-378/07 έως C-380/07, EU:C:2009:250, σκέψη 48, καθώς και van Delft κ.λπ., C-345/09, EU:C:2010:610, σκέψη 114).
- 39 Από το γράμμα όμως του προδικαστικού ερωτήματος προκύπτει ότι, την 1η Ιουλίου 1984, η εθνική νομοθεσία προέβλεπε τέλος χαρτοσήμου ύψους 2% για πράξεις αυξήσεως κεφαλαίου όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη.
- 40 Όσον αφορά το ζήτημα αν εθνική κανονιστική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη αντιβαίνει προς διατάξεις της οδηγίας 69/335, υπενθυμίζεται, καταρχάς, ότι η εν λόγω ρύθμιση προβλέπει την εφαρμογή τέλους χαρτοσήμου επί πράξεων αυξήσεως μετοχικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας. Στο μέτρο που το τέλος αυτό επιβάλλεται στις συγκεντρώσεις κεφαλαίων αυτές καθαυτές, συνιστά φόρο εισφοράς κατά την έννοια του άρθρου 1 της οδηγίας 69/335.

- 41 Υπό τις συνθήκες αυτές, η ερμηνεία του άρθρου 10 της οδηγίας 69/335, το οποίο αφορά αποκλειστικά και μόνον έμμεσους φόρους πλην του φόρου εισφοράς, καθίσταται άνευ σημασίας για την επίλυση της διαφοράς της κύριας δίκης.
- 42 Εν συνεχεία, διαπιστώνεται ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις εμπίπτουν στο άρθρο 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 69/335. Συγκεκριμένα, οι διάφορες αυξήσεις του εταιρικού κεφαλαίου της ενδιαφερόμενης κεφαλαιουχικής εταιρίας πραγματοποιήθηκαν «δι' εισφορών σε είδος οποιασδήποτε μορφής» κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, δηλαδή μέσω μετατροπής σε μετοχικό κεφάλαιο των απαιτήσεων των μετόχων της εν λόγω εταιρίας για παρεπόμενες παροχές που είχαν πραγματοποιήσει προς την εταιρία αυτή πριν από τις επίμαχες πράξεις αυξήσεως του κεφαλαίου.
- 43 Όσον αφορά τις πράξεις του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, η διάταξη αυτή προβλέπει ότι αυτές «υπόκεινται στον φόρο εισφοράς».
- 44 Ωστόσο, παρά τη διατύπωση του εν λόγω άρθρου 4, παράγραφος 1, από το άρθρο 7 της ίδιας οδηγίας προκύπτει ότι σε καμία περίπτωση δεν προβλέπεται υποχρέωση επιβολής φόρου εισφοράς στις πράξεις που απαριθμεί η πρώτη από τις ανωτέρω διατάξεις.
- 45 Αντιθέτως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το άρθρο 7, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335 επιβάλλει στα κράτη μέλη τη σαφή και ανεπιφύλακτη υποχρέωση να απαλλάσσουν από τον φόρο εισφοράς όλες τις πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής και οι οποίες, την 1η Ιουλίου 1984, απαλλάσσονταν από τον φόρο ή φορολογούνταν με συντελεστή ίσο με ή μικρότερο από 0,50 % (βλ. αποφάσεις *Optimus — Telecomunicaçoes*, EU:C:2007:366, σκέψη 30, και *Pak-Holdco*, C-372/10, EU:C:2012:86, σκέψη 28). Η υποχρέωση αυτή, καθώς και οι λοιπές υποχρεώσεις που απορρέουν από την οδηγία 69/335 δεσμεύουν και την Πορτογαλική Δημοκρατία από 1ης Ιανουαρίου 1986, ημερομηνία κατά την οποία το κράτος αυτό προσχώρησε στην Ευρωπαϊκή Ένωση.
- 46 Εντούτοις, δεδομένου ότι πράξεις όπως οι επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης, εμπίπτουσες στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, υπέκειντο την 1η Ιουλίου 1984 σε φόρο εισφοράς με συντελεστή υψηλότερο του 0,50 %, η Πορτογαλική Δημοκρατία είχε δικαίωμα, σύμφωνα με το άρθρο 7, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής, να αποφασίσει ότι πράξεις αυτού του είδους εξακολουθούν να υπόκεινται στον φόρο εισφοράς κατά την προσχώρησή της στην Ένωση την 1η Ιανουαρίου 1986 (βλ., συναφώς, απόφαση *Logstor ROR Polska*, C-212/10, EU:C:2011:404, σκέψη 34).
- 47 Τέλος, απομένει να εξεταστεί το ζήτημα αν κράτος μέλος το οποίο παραιτήθηκε κατά τη διάρκεια του έτους 1991 από το δικαίωμα εισπράξεως φόρου εισφοράς επί των πράξεων που εμπίπτουν στο άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας 69/335, μπορούσε να αποφασίσει την εκ νέου επιβολή τέτοιου τέλους κατά τη διάρκεια του έτους 2001.
- 48 Δεδομένου ότι τα άρθρα 4, παράγραφος 1, και 7, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 69/335 δεν αφορούν ρητώς την περίπτωση καταργηθέντος φόρου ο οποίος επιβλήθηκε εκ νέου μετά την 1η Ιουλίου 1984, οι οικείες διατάξεις πρέπει να τύχουν τελολογικής ερμηνείας μέσω αναζήτησης του επιδιωκόμενου από αυτές σκοπού.
- 49 Από τη δεύτερη και τρίτη αιτιολογική σκέψη της οδηγίας 85/303 συνάγεται ότι η οδηγία 69/335 αποβλέπει στον περιορισμό του φόρου εισφοράς, ή ακόμη και στην κατάργησή του. Λαμβανομένου υπόψη του σκοπού αυτού, από την εν λόγω τρίτη αιτιολογική σκέψη προκύπτει ότι τα κράτη μέλη που δεν παραιτήθηκαν από την εισπράξη του φόρου εισφοράς είχαν τη δυνατότητα να διατηρήσουν σε ισχύ τη φορολογία αυτή αποκλειστικώς λόγω των δημοσιονομικών δυσχερειών τις οποίες θα αντιμετώπιζαν σε περίπτωση καταργήσεως του εν λόγω φόρου (βλ., συναφώς, απόφαση *Logstor ROR Polska*, EU:C:2011:404, σκέψη 36).



- 50 Η μνεία της ημερομηνίας της 1ης Ιουλίου 1984 στο άρθρο 7, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 69/335 δεν συνεπάγεται ότι τα κράτη μέλη τα οποία, κατά την ημερομηνία αυτή, προέβλεπαν για τις επίμαχες πράξεις φόρο εισφοράς με συντελεστή υψηλότερο του 0,50 % επιτρέπεται να επιβάλουν εκ νέου τον φόρο αυτό μολονότι παραιτήθηκαν από την είσπραξή του. Συγκεκριμένα, βούληση του νομοθέτη της Ένωσης ήταν να καταργήσει τον φόρο εισφοράς, προβλέποντας τη δυνατότητα διατηρήσεώς του μόνον κατ' εξαίρεση λόγω του φόβου των κρατών μελών για απώλεια εσόδων. Επομένως, ακόμα και αν η απώλεια δημοσιονομικών εσόδων μπορούσε να δικαιολογήσει τη διατήρηση του φόρου πέραν της 1ης Ιουλίου 1984, εντός των ορίων που θέτει το άρθρο 7, παράγραφος 2, της εν λόγω οδηγίας, εντούτοις η κατάσταση αυτή δεν ήταν ικανή να δικαιολογήσει την εκ νέου επιβολή τέτοιου φόρου (βλ., συναφώς, απόφαση Logstor ROR Polska, EU:C:2011:404, σκέψεις 37 έως 39).
- 51 Αντιθέτως προς τα υποστηριζόμενα από την Πορτογαλική Κυβέρνηση, η υποχρέωση standstill (υποχρέωση διατηρήσεως της ισχύουσας καταστάσεως) που απορρέει από την οδηγία 69/335 αφορά τόσο τις πράξεις του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας αυτής όσο και τις αναφερόμενες στο άρθρο της 4, παράγραφος 1. Συγκεκριμένα, σε περιπτώσεις όπως η επίμαχη της κύριας δίκης, η εν λόγω υποχρέωση απορρέει από το άρθρο 7, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 69/335, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα του σκοπού της τελευταίας. Όπως όμως προκύπτει από τη σκέψη 45 της παρούσας αποφάσεως, οι υποχρεώσεις τις οποίες επιβάλλει στα κράτη μέλη το άρθρο 7 της οδηγίας 69/335 αφορούν κάθε πράξη εμπίπτουσα στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας αυτής και, ως εκ τούτου, κάθε πράξη εμπίπτουσα στο άρθρο της 4, ανεξαρτήτως του ζητήματος αν η οικεία πράξη μνημονεύεται στην παράγραφο 1 ή στην παράγραφο 2 του εν λόγω άρθρου.
- 52 Κατά συνέπεια, η απάντηση που πρέπει να δοθεί στο υποβληθέν ερώτημα είναι ότι τα άρθρα 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και 7, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 69/335 έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν στα κράτη μέλη να επιβάλουν εκ νέου φόρο εισφοράς σε πράξεις αυξήσεως μετοχικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας που εμπίπτουν στην πρώτη από τις διατάξεις αυτές και οι οποίες υπέκειντο σε τέτοιο τέλος κατά την 1η Ιουλίου 1984, εν συνεχεία όμως προβλέφθηκε απαλλαγή τους από το τέλος αυτό.

### **Επί των δικαστικών εξόδων**

- 53 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

**Τα άρθρα 4, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και 7, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας 69/335/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Ιουλίου 1969, περί των εμμέσων φόρων των επιβαλλομένων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων, όπως τροποποιήθηκε από την οδηγία 85/303/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 10ης Ιουνίου 1985, έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν στα κράτη μέλη να επιβάλουν εκ νέου φόρο εισφοράς σε πράξεις αυξήσεως μετοχικού κεφαλαίου κεφαλαιουχικής εταιρίας που εμπίπτουν στην πρώτη από τις διατάξεις αυτές και οι οποίες υπέκειντο σε τέτοιο τέλος κατά την 1η Ιουλίου 1984, εν συνεχεία όμως προβλέφθηκε απαλλαγή τους από το τέλος αυτό.**

(υπογραφές)