



Jurisprudentie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL
M. SZPUNAR
van 8 april 2014¹

Zaak C-377/13

**Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta, SA
tegen
Autoridade Tributária e Aduaneira**

[verzoek van het Tribunal Arbitral Tributário (Portugal) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing — Begrip ‚rechterlijke instantie van een der lidstaten‘ in de zin van artikel 267 VWEU — Tribunal Arbitral Tributário — Ontvankelijkheid — Richtlijn 69/335/EEG — Indirecte belastingen op bijeenbrengen van kapitaal — Kapitaalrecht — Vrijgestelde verrichtingen — Mogelijkheid van hernieuwde invoering van kapitaalrecht”

1. In de onderhavige zaak gaat het om de vraag of de Portugese wetgever het zegelrecht op de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van kapitaalvennootschappen – afgeschaft in 1991 – op grond van de voorschriften van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal², zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985 tot wijziging van richtlijn 69/335³, opnieuw kon invoeren. Deze vraag lijkt relatief eenvoudig op te lossen aan de hand van de voorschriften van de richtlijn en de huidige stand van de rechtspraak. Een gewichtiger probleem is de ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing in deze zaak in het licht van de bijzondere aard van het orgaan dat het verzoek heeft ingediend.

2. Daarom zal ik in deze conclusie eerst ingaan op de bevoegdheid van het Hof om uitspraak te doen op de prejudiciële vraag en vervolgens kort de zaak ten gronde behandelen en een antwoord voorstellen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

3. Op deze zaak is *ratione temporis* richtlijn 69/335, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303, van toepassing. Richtlijn 69/335 strekt tot harmonisatie in de lidstaten van het recht op de inbreng in kapitaalvennootschappen, hierna overeenkomstig artikel 1 „kapitaalrecht” genoemd.

1 — Oorspronkelijke taal: Pools.

2 — PB L 249, blz. 25.

3 — PB L 156, blz. 23.

4. Artikel 4, leden 1, sub c, en 2, sub a, van richtlijn 69/335 bepaalt:

„1. 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;

[...]

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

- a) de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door omzetting van winsten, reserves of voorzieningen;

[...]”

5. Artikel 7, leden 1 en 2, van richtlijn 69/335 bepaalt:

„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.

[...]

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.

[...]”

6. Artikel 10 van de genoemde richtlijn luidt:

„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;

[...]”

Portugees recht

Bepalingen met betrekking tot de status van de verwijzende instantie

7. Volgens de informatie in de verwijzingsbeslissing en de opmerkingen van de Portugese regering is de instelling van een stelsel van scheidsgerichten voor belastingzaken mogelijk geworden door de autorisatie in artikel 124 van Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril de 2010, Orçamento do Estado para 2010⁴ (wet nr. 3-B/2010 van 28 april 2010 houdende vaststelling van de begroting 2010; hierna: „Lei nr. 3-B/2010”). Deze bepaling omschrijft arbitrage als „een alternatieve vorm van geschillenbeslechting in belastingzaken”. Overeenkomstig artikel 124, lid 4, sub a tot en met q, van deze wet kan arbitrage betrekking hebben op verschillende soorten geschillen tussen belastingplichtigen en de belastingdienst.

8. Op basis van de in het voorgaande punt genoemde autorisatie is Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro de 2011, Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária⁵ (decreetwet nr. 10/2011 van 20 januari 2011 inzake de regeling van het stelsel van arbitrage op belastinggebied; hierna: „Decreto-Lei nr. 10/2011”) vastgesteld. Deze decreetwet regelt de bevoegdheden, de wijze van instelling en de beginselen voor de werkzaamheid van scheidsgerichten in belastingzaken, alsook de rechtsgevolgen van hun uitspraken en de rechtsmiddelen die daartegen openstaan. De wezenlijke bepalingen van Decreto-Lei nr. 10/2011 komen aan de orde in het deel van deze conclusie dat aan de ontvankelijkheid van de prejudiciële verwijzing is gewijd.

Bepalingen inzake het kapitaalrecht

9. Op 1 juli 1984 was de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van kapitaalvennootschappen in Portugal onderworpen aan een zegelrecht van 2 %; de vermeerdering van kapitaal tegen inbreng in geld was echter van dat recht vrijgesteld. In 1991 is de vermeerdering van vennootschappelijk kapitaal van kapitaalvennootschappen, in welke vorm dan ook, van dat recht vrijgesteld.

10. In het hoofdgeding zijn de bepalingen van Lei n.º 150/99, de 11 de setembro de 1999, Aprova o Código do Imposto do Selo⁶ (wet nr. 150/99 van 11 september 1999 tot invoering van een wetboek zegelrecht), in de versie die in de jaren 2004 tot en met 2006 van kracht was, van toepassing. In bijlage III bij deze wet, „Tabela Geral do Imposto do Selo (em euro)” [algemene tabel zegelrecht (euro)] is de hoogte van het zegelrecht voor verschillende soorten daaraan onderworpen verrichtingen vastgesteld. Bij Decreto-Lei n.º 322-B/2001, de 14 de dezembro de 2001⁷ (decreetwet nr. 322-B/2001 van 14 december 2001) is aan deze bijlage een punt 26 toegevoegd. Punt 26.3 daarvan luidt als volgt:

„Vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door inbreng van zaken van welke aard ook; over de werkelijke waarde van de zaken van welke aard ook die door de aandeelhouders 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: 0,4 %.”⁸

4 — *Diário da República*, serie 1, nr. 82, blz. 1466-(111).

5 — *Diário da República*, serie 1, nr. 14, blz. 370.

6 — *Diário da República* I, serie A, nr. 213, blz. 6264.

7 — *Diário da República* I, serie A, nr. 288, blz. 8278-(12).

8 — Punt 26 van de tarieflijst zegelrecht is nadien gewijzigd en ten slotte ingetrokken, maar voor de onderhavige zaak is dat niet van belang.

Feiten en procesverloop

Feiten, hoofdgeding en prejudiciële vraag

11. Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta, SA (hierna: „Ascendi”), een kapitaalvennootschap naar Portugees recht, heeft in de periode van 15 december 2004 tot en met 29 november 2006 vier maal haar kapitaal verhoogd door middel van omzetting van vorderingen van de aandeelhouders jegens de vennootschap in vennootschappelijk kapitaal. Uit hoofde van deze verrichtingen heeft Ascendi in totaal 203 796 EUR aan zegelrecht betaald.

12. Op 28 maart 2008 heeft Ascendi bij de Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugese belastingdienst) een aanvraag ingediend tot teruggaaf van bovengenoemd bedrag, vermeerderd met rente. Dat verzoek is afgewezen bij besluit van 6 augustus 2012, dat het voorwerp van het hoofdgeding vormt. Op 3 december 2012 heeft Ascendi een verzoek tot instelling van een scheidsgerecht en nietigverklaring van het bovengenoemde besluit ingediend.

13. Verzoekster voert aan dat het besluit van 6 augustus 2012 onrechtmatig is, omdat de Portugese wetgever haars inziens het zegelrecht over de vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van kapitaalvennootschappen, dat in 1991 was afgeschaft, in 2001 niet opnieuw kon invoeren. Volgens de belastingdienst daarentegen biedt artikel 7, lid 2, van richtlijn 69/335 de mogelijkheid het kapitaalrecht opnieuw in te voeren voor verrichtingen die daaraan op 1 juli 1984 waren onderworpen, zelfs als zij nadien van deze belasting waren vrijgesteld.

14. Daarop heeft het Tribunal Arbitral Tributário de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vraag gesteld:

„Verzetten de artikelen 4, leden 1, sub c, en 2, sub a, 7, lid 1, en 10, sub a, van richtlijn 69/335[...] zich tegen een nationale regeling als die in Decreto-Lei nr. 322-B/2001 van 14 december 2001, waarbij een zegelrecht is ingevoerd op vermeerderingen van het vennootschappelijk kapitaal van kapitaalvennootschappen door de omzetting in vennootschappelijk kapitaal van vorderingen van aandeelhouders uit hoofde van voorheen voor de vennootschap verrichte bijkomende prestaties, ook al waren die bijkomende prestaties in geld verricht, gelet op het feit dat op 1 juli 1984 de nationale wettelijke regeling de op die wijze uitgevoerde kapitaalvermeerderingen aan een zegelrecht van 2 % onderwierp, en dat op diezelfde datum kapitaalvermeerderingen tegen inbreng in geld waren vrijgesteld van het zegelrecht?”

Procesverloop voor het Hof

15. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is ingekomen bij het Hof op 3 juli 2013. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Ascendi, de Portugese regering en de Europese Commissie. Overeenkomstig artikel 76, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering heeft het Hof beslist om geen pleitzitting te houden.

Analyse

Bevoegdheid van het Hof om uitspraak te doen op de prejudiciële vraag

Opmerkingen vooraf

16. In de onderhavige zaak wordt de ontvankelijkheid van de prejudiciële vraag van het verwijzende orgaan niet ter discussie gesteld. Toch erkent het Tribunal Arbitral Tributário in zijn verwijzingsbeslissing zelf dat deze kwestie twijfels kan wekken en geeft het argumenten om zijn kwalificatie als „rechterlijke instantie van een der lidstaten” in de zin van artikel 267 VWEU te rechtvaardigen. Ook de Portugese regering en de Commissie onderzoeken dit probleem in hun schriftelijke opmerkingen en komen tot de slotsom dat het Hof bevoegd is uitspraak te doen op de prejudiciële vraag.

17. De twijfels op dit punt hangen samen met het feit dat het Tribunal Arbitral Tributário niet behoort tot het stelsel van gewone rechters en bestuursrechters in Portugal, maar een „alternatieve vorm van geschillenbeslechting in belastingzaken” vormt, zoals Lei nr. 3-B/2010 het omschrijft. Deze vorm van alternatieve geschillenbeslechting berust op enkele arbitragetechnieken voor de beslechting van geschillen tussen belastingplichtigen en de belastingdienst, zoals de benaming van de verwijzende instantie al aangeeft. Volgens vaste rechtspraak van het Hof – waarop ik later in deze conclusie nog terugkom – zijn scheidsgerechten die zijn ingesteld krachtens een overeenkomst geen „rechterlijke instanties van een der lidstaten” in de zin van artikel 267 VWEU en is het Hof niet bevoegd uitspraak te doen op hun prejudiciële vragen.

18. Derhalve moet worden onderzocht of de bijzondere aard van het Tribunal Arbitral Tributário uitsluit dat het krachtens artikel 267 VWEU prejudiciële vragen stelt.

Onmogelijkheid voor scheidsgerechten om prejudiciële vragen te stellen

19. Om te beginnen moet worden onderstreept dat het loutere feit dat de naam van een instantie de termen „arbitrage” of „arbiter” bevat, nog niet betekent dat we met een scheidsgerecht in strikte zin van doen hebben. Het komt immers voor dat instanties in de lidstaten die belast zijn met de beslechting van geschillen in het kader van hun activiteit procesregels toepassen die kenmerkend zijn voor scheidsgerechten (bijvoorbeeld de mogelijkheid voor partijen om bepaalde leden van de rechtsprekende formatie te benoemen, vereenvoudigde procedure, procedure in één instantie). Dit type „arbitrage” moet worden onderscheiden van arbitrage in strikte zin, die is gebaseerd op de bevoegdheid (wil) van partijen om het geschil voor te leggen aan een (particuliere) rechterlijke instantie die niet tot het stelsel van overheidsrechtspraak behoort. Dit onderscheid is van fundamenteel belang voor de kwalificatie van de instantie in het licht van artikel 267 VWEU.

20. In zijn arrest van 1982 in de zaak Nordsee⁹ heeft het Hof uitgesloten dat scheidsgerechten die op partijafpraak berusten, krachtens artikel 177 van het EEG-Verdrag (thans artikel 267 VWEU) prejudiciële vragen stellen. In dat arrest heeft het Hof een arbiter niet gekwalificeerd als „rechterlijke instantie van een der lidstaten” in de zin van het Verdrag, omdat zijn band met het algemene stelsel van rechtsbescherming in de lidstaat niet voldoende nauw was.¹⁰ Deze rechtspraak is vervolgens bevestigd in de arresten Eco Swiss¹¹ en Denuit en Cordenier¹².

9 — 102/81 (EU:C:1982:107).

10 — Punten 10-13 van het arrest. De factoren die tegen de ontvankelijkheid van prejudiciële verwijzingen door scheidsgerechten pleiten, zijn in detail uiteengezet door advocaat-generaal G. Reischl in zijn conclusie in de zaak Nordsee (102/81, EU:C:1982:31).

11 — C-126/97 (EU:C:1999:269), punt 34.

12 — C-125/04 (EU:C:2005:69), punt 13.

21. Uit de rechtspraak van het Hof vloeit voort dat enkel organen van de lidstaten waaraan of personen aan wie deze staten taken op het terrein van de rechtsbescherming hebben toegewezen, zich met prejudiciële vragen tot het Hof kunnen wenden, aangezien de lidstaten verantwoordelijk zijn voor de toepassing en de naleving van het recht van de Unie op hun grondgebied. Scheidsgerechten in strikte zin zijn echter geen organen van de lidstaten of personen die namens hen taken op het terrein van de rechtsbescherming vervullen, maar particuliere instellingen.

22. Niettemin heeft het Hof al in een van de eerste zaken waarin het zich heeft gebogen over het begrip „rechterlijke instantie van een der lidstaten” in de context van de ontvankelijkheid van prejudiciële verwijzingen, te weten in het arrest van 1966 in de zaak Vaassen-Göbbels¹³, een prejudiciële verwijzing van een publiekrechtelijk scheidsgerecht ontvankelijk verklaard. Het Hof heeft vervolgens in andere zaken¹⁴ in dezelfde zin geoordeeld, en laatstelijk heeft het in de beschikking in de zaak Merck Canada¹⁵ een Portugees orgaan met een vergelijkbaar, zij het niet identiek, statuut als het Tribunal Arbitral Tributário in een prejudiciële verwijzing ontvangen.

23. Hoe moet het Tribunal Arbitral Tributário in het licht van de hierboven aangehaalde rechtspraak worden gekwalificeerd?

24. Om te beginnen ligt het wezen van arbitrage in strikte zin in het gegeven dat zij niet tot de overheidsrechtspraak behoort. Scheidsgerechten zijn particuliere gerechten waaraan krachtens de wil van partijen en in plaats van overheidsrechters de beslechting van geschillen is opgedragen.¹⁶

25. Het eerste van deze kenmerken betekent dat een scheidsgerecht zijn bevoegdheid ontleent aan een overeenkomst tussen de partijen (overeenkomst tot arbitrage). In het kader van hun autonomie beslissen partijen hun geschil voor te leggen aan een scheidsgerecht. Zij kunnen tevens de beginselen van de werking van het scheidsgerecht vaststellen, de procesregels en de beginselen op basis waarvan het scheidsgerecht ten gronde uitspraak zal doen in het geschil. Door hun geschil voor te leggen aan een scheidsgerecht, zien partijen af van het recht op een behandeling van hun zaak door een overheidsrechter en dus van de rechtsbescherming van de Staat.¹⁷

26. Als partijen hun geschil aan een scheidsgerecht voorleggen, betekent dat immers dat zij de bevoegdheid van overheidsrechters op dat terrein hebben uitgesloten. Zonder overeenkomst tot arbitrage zouden de overheidsrechters bevoegd zijn kennis te nemen van hun geschil. Een scheidsgerecht is derhalve een particuliere rechter. Benadrukt moet worden dat deze mogelijkheid om een geschil aan een scheidsgerecht voor te leggen, moet voortvloeien uit wettelijke bepalingen. In deze bepalingen is onder meer neergelegd welke geschillen door middel van arbitrage kunnen worden beslecht (arbitrability, arbitrabilité, Schiedsfähigkeit, zdatność arbitrażowa). In beginsel zijn dat privaatrechtelijke geschillen.¹⁸

27. In het licht van het voorgaande moet het Tribunal Arbitral Tributário volgens mij niet worden opgevat als een scheidsgerecht in strikte zin, dat louter daarom niet het recht heeft zich krachtens artikel 267 VWEU met een prejudiciële verwijzing tot het Hof te wenden.

13 — 61/65 (EU:C:1966:39).

14 — Zie bijvoorbeeld arrest Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark (109/88, EU:C:1989:383), punten 7-9.

15 — C-555/13 (EU:C:2014:92), punten 15-25.

16 — Zie over de aard van arbitrage bijvoorbeeld Carbonneau, T. E., *The Law and Practice of Arbitration*, New York, 2007; Ereciński, T., en Weitz, K., *Sąd arbitrażowy*, Warschau, 2008; Lachmann, J. P., *Handbuch für die Schiedsgerichtspraxis*, Keulen, 2008, en Szumański, A., (red.), *Arbitraż handlowy*, Warschau, 2010.

17 — Ereciński, T., en Weitz, K., op. cit., blz. 21.

18 — In de doctrine wordt vooral gediscussieerd over de vraag of enkel vermogensrechtelijke geschillen of ook niet-vermogensrechtelijke geschillen aan een scheidsgerecht kunnen worden voorgelegd. De vraag of arbitrage in belastinggeschillen mogelijk moet zijn, wordt niet aan de orde gesteld. Zie Szumański, A., (red.), op. cit., blz. 8-9. Zie ook Hanotiau, B., „L'arbitrabilité”, *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, nr. 296 (2002), 's-Gravenhage, 2003.

28. Daarvoor pleit vooral de omstandigheid dat dit scheidsgerecht niet is ingesteld krachtens een overeenkomst tussen partijen, maar krachtens de bepalingen van Portugees recht die ik in de punten 7 en 8 van deze conclusie heb aangehaald. Arbitrage in belastingzaken is weliswaar een vorm van alternatieve geschillenbeslechting, in de zin dat de verzoekende partij, in dit geval de belastingplichtige, de keuze heeft tussen arbitrage en bestuursrechtspraak, maar dit recht om de beroepsweg te kiezen berust op de wet en staat open voor elke belastingplichtige voor elk geschil dat onder de werkingssfeer van artikel 124, lid 4, sub a tot en met q, van Lei nr. 3-B/2010 valt. Het hangt dus niet af van een voorafgaande wilsverklaring door partijen om hun geschillen aan een scheidsgerecht voor te leggen.

29. Tegen de kwalificatie van het Tribunal Arbitral Tributário als scheidsgerecht in strikte zin pleit ook het soort rechtsbetrekkingen waarvoor dat gerecht bevoegd is, namelijk belastingzaken. Anders dan bij privaatrechtelijke rechtsbetrekkingen vloeien op dat terrein naast de wijze van geschillenbeslechting, ook – en vooral – het ontstaan en de inhoud van de rechtsbetrekking niet voort uit de autonomie van partijen; zij worden uitsluitend beheerst door wettelijke bepalingen die aan bepaalde feiten automatisch het ontstaan van een belastingplicht verbinden. Deze materie is niet van dien aard dat geschillen op dit terrein kunnen worden voorgelegd aan een gerecht dat berust op de wil van partijen.

30. Tot slot moet worden opgemerkt dat een van de partijen bij belastinggeschillen altijd een overheidsorgaan is dat handelt in de uitoefening van overheidsgezag, aangezien het opleggen en innen van belastingen tegenwoordig uitsluitend aan staten is voorbehouden. Daaruit blijkt al dat een orgaan dat geschillen op dit terrein beslecht, zoals het Tribunal Arbitral Tributário, geen particuliere rechter is.

31. Dat het Tribunal Arbitral Tributário geen scheidsgerecht in de zin van de in punt 20 van deze conclusie aangehaalde rechtspraak is, betekent echter nog niet dat dat orgaan als rechterlijke instantie van een der lidstaten in de zin van artikel 267 VWEU kan worden gekwalificeerd. Met het oog op de beantwoording van die vraag moet worden onderzocht of is voldaan aan de overige voorwaarden die in dat verband voortvloeien uit de rechtspraak van het Hof. Vooral in verband met de werking van het onderzochte orgaan, waarbij technieken worden benut die kenmerkend zijn voor scheidsgerechten, kunnen twijfels rijzen.

Voorwaarden voor de kwalificatie van een verwijzend orgaan als rechterlijke instantie van een der lidstaten in de zin van artikel 267 VWEU

32. Het begrip „rechterlijke instantie van een der lidstaten” in de zin van artikel 267 VWEU is een autonoom begrip van het Unierecht, maar noch de Verdragen noch de rechtspraak van het Hof bevatten een algemene omschrijving van die term. In het licht van de verschillen tussen de organen die in de lidstaten zijn belast met de beslechting van geschillen is het de vraag of het mogelijk en noodzakelijk is om een dergelijke omschrijving op te stellen.

33. Bij gebreke van een algemene omschrijving van het begrip „rechterlijke instantie” is het Hof gehouden – in geval van twijfel – van geval tot geval te beoordelen of een orgaan dat zich met een verzoek om een prejudiciële beslissing tot het Hof wendt, daartoe gerechtigd is.¹⁹ In de rechtspraak is echter een reeks voorwaarden geformuleerd, die weliswaar niet doorslaggevend of uitputtend zijn, maar een referentiepunt bieden voor de beoordeling of een orgaan dat zich met een prejudiciële vraag

19 — Advocaat-generaal D. Ruiz-Jarabo Colomer heeft in zijn conclusie in de zaak *De Coster* (C-17/00, EU:C:2001:366) de rechtspraak op dit gebied aan een kritische analyse onderworpen.

tot het Hof wendt, een rechterlijke instantie is. Die voorwaarden kunnen inmiddels worden beschouwd als „gecodificeerd” door gevestigde rechtspraak²⁰ en worden tevens genoemd in punt 9 van de Aanbevelingen aan de nationale rechterlijke instanties over het aanhangig maken van prejudiciële procedures²¹.

34. Onderzocht moet dus worden of is voldaan aan de voorwaarden om het Tribunal Arbitral Tributário te kwalificeren als nationale rechterlijke instantie in de zin van artikel 267 VWEU. In dat verband moet in aanmerking worden genomen, zoals ik al heb gezegd, dat het alternatieve stelsel voor de beslechting van geschillen in belastingzaken dat door het Portugese recht in het leven is geroepen, gebruikmaakt van een serie technieken en procesvoorschriften die kenmerkend zijn voor scheidsgerichten en die afwijken van de beginselen van de werkwijze van traditionele gerechten. Het gaat erom dat dit stelsel garandeert dat geschillen binnen korte tijd en tegen zo mogelijk lagere kosten worden beslecht, zodat het een reëel alternatief vormt voor de bestuursrechters. Deze omstandigheid moet worden meegenomen bij het onderzoek of aan de verschillende voorwaarden is voldaan.

– Wettelijke grondslag van het orgaan en permanent karakter

35. Volgens vaste rechtspraak kan enkel een orgaan dat permanent is en berust op wettelijke bepalingen van een van de lidstaten zich met een verzoek om een prejudiciële beslissing tot het Hof wenden. Aan deze voorwaarde is mijns inziens voldaan. Zoals ik in punt 28 van deze conclusie heb gezegd, berust arbitrage in belastingzaken op de bepalingen van Lei nr. 3-B/2010 en van Decreto-Lei nr. 10/2011. Bij deze rechtshandelingen is een permanent stelsel van arbitrage in belastingzaken in het leven geroepen en worden de beginselen van de werking ervan gedetailleerd omschreven.

36. De concrete rechtsprekende formatie wordt weliswaar voor elke zaak afzonderlijk, op verzoek van de betrokken belastingplichtige, samengesteld, maar het recht van de belastingplichtige te verzoeken om de instelling van een scheidsgerecht en de wijze van benoeming van de leden ervan, vloeien voort uit de wet zelf. Het verzoek van de belastingplichtige is hier enkel de handeling waardoor deze bepalingen in gang worden gezet.

37. Tegen het permanente karakter van het Tribunal Arbitral Tributário kunnen vergelijkbare reserves worden ingebracht: kan het als permanent worden beschouwd, aangezien de concrete rechtsprekende formatie enkel bestaat voor de duur van één enkele zaak? Mijns inziens moeten bij deze vraag niet de verschillende rechtsprekende formaties in concrete zaken als uitgangspunt worden genomen, maar het stelsel.²² Het Tribunal Arbitral Tributário is geen ad-hocgerecht, maar onderdeel van een stelsel van geschillenbeslechting dat – hoewel het naar buiten treedt in de vorm van kortstondige rechtsprekende formaties die ophouden te bestaan na de procedure waarvoor zij zijn samengesteld – als geheel permanent is.

– Verplichte rechtsmacht van het orgaan

38. Overeenkomstig de beginselen die in de rechtspraak van het Hof zijn aanvaard, moet het voor partijen verplicht zijn hun geschil ter beslechting voor te leggen aan het orgaan dat de prejudiciële vraag heeft verwezen; dat mag dus geen kwestie van partijafpraak zijn, zoals het geval is bij scheidsgerichten in strikte zin. In de onderhavige zaak hebben we van doen met een orgaan dat deel uitmaakt van een „alternatief stelsel van geschillenbeslechting” in belastingzaken. Dat betekent dat een

20 — Zie met name arresten Dorsch Consult (C-54/96, EU:C:1997:413), punt 23; Syfait e.a. (C-53/03, EU:C:2005:333), punt 29, en Forposta (voorheen Praxis) en ABC Direct Contact (C-465/11, EU:C:2012:801), punt 17.

21 — PB 2012, C 338, blz. 1.

22 — Zie in dezelfde zin advocaat-generaal C.O. Lenz in zijn conclusie in de zaak Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark (109/88, EU:C:1989:228), punt 21.

belastingplichtige die een geschil met de belastingdienst aan een gerecht wil voorleggen, de keuze heeft: hij kan zich tot een bestuursrechter wenden of verzoeken om de samenstelling van een scheidsgerecht in belastingzaken, en de belastingdienst moet zich voegen naar de beslissing van de belastingplichtige.²³

39. Het is dus de vraag of de rechtsmacht van het Tribunal Arbitral Tributário voor de partijen verplicht is, aangezien de belastingplichtige, dus de partij die in belastingzaken gewoonlijk het geding inleidt, niet gehouden is de zaak bij dit orgaan aan te brengen, maar zich ook tot de bestuursrechter kan wenden. De loutere omstandigheid dat de belastingdienst verplicht is de door de belastingplichtige gemaakte keuze van het gerecht te aanvaarden, is volgens mij niet beslissend, want dat vloeit voort uit het wezen van de rechterlijke bevoegdheid. Als de verzoekende partij eenmaal de zaak heeft aangebracht bij het bevoegde gerecht, hetzij op basis van wettelijke bepalingen, hetzij op basis van een overeenkomst tussen de partijen, kan de verwerende partij deze bevoegdheid evenmin met vrucht ter discussie stellen.²⁴

40. Volgens mij is een wezenlijk kenmerk van de arbitrage in belastingzaken in het Portugese stelsel dat het recht van de belastingplichtige om de beroepsweg te kiezen niet is gebaseerd op zijn eigen initiatief, maar op de wens van de wetgever, die twee gelijkwaardige stelsels voor de beslechting van geschillen met de belastingdienst in het leven heeft geroepen. Geen van deze stelsels komt op zichzelf genomen verplichte rechtsmacht toe, maar de belastingplichtige moet er één kiezen als hij zijn geschil met de belastingdienst door een gerecht wil laten beslechten. Overeenkomstig artikel 3, lid 2, van Decreto-Lei nr. 10/2011 sluit de indiening van een verzoek tot instelling van een scheidsgerecht namelijk uit dat hetzelfde besluit van de belastingdienst met dezelfde middelen voor een bestuursrechter wordt aangevochten. Overeenkomstig artikel 24, lid 1, van diezelfde Decreto-Lei is een arbitraal vonnis waarbij de zaak ten gronde wordt afgedaan, bindend voor de belastingdienst. Arbitrage in belastingzaken is derhalve geen aanvullende beroepsweg waarover de belastingplichtige beschikt, maar een echt alternatief voor de traditionele rechterlijke macht. In die zin is aan de voorwaarde van verplichte rechtsmacht voor het verwijzende orgaan mijns inziens voldaan.²⁵

– Procedure op tegenspraak en toepassing van de regelen des rechts

41. In de artikelen 15 tot en met 20 van Decreto-Lei nr. 10/2011 worden de beginselen omschreven die van toepassing zijn op scheidsgerechten in belastingzaken. Deze beginselen garanderen inzonderheid dat uitspraak wordt gedaan na een procedure op tegenspraak en de gelijkheid van partijen. Schending van deze beginselen kan krachtens artikel 28 van deze Decreto-Lei een grond vormen voor vernietiging van het arbitrale vonnis door de bestuursrechter.

42. Artikel 2, lid 2, van Decreto-Lei nr. 10/2011 bepaalt dat een scheidsgerecht in belastingzaken uitspraak doet naar de regelen des rechts; beslechting naar billijkheid is uitgesloten. Dat is overigens evident, aangezien deze gerechten tot taak hebben bestuurlijke besluiten op belastinggebied te beoordelen, met name vanuit het oogpunt van de rechtmatigheid.

43. Derhalve ben ik van mening dat de uit de rechtspraak voortvloeiende voorwaarden van een uitspraak na een procedure op tegenspraak en naar de regelen des rechts in het geval van het Tribunal Arbitral Tributário zonder twijfel zijn vervuld.

23 — Overeenkomstig portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março de 2011 (decreet nr. 112-A/2011 van 22 maart 2011, *Diário da República*, serie 1, nr. 57), vastgesteld op grond van artikel 4, lid 1, van Decreto-Lei nr. 10/2011, is de rechtsmacht van scheidsgerechten in belastingzaken voor de belastingdienst verplicht in zaken waarin de waarde van de vordering niet hoger is dan 10 000 000 EUR.

24 — Niettemin volstond de verplichte rechtsmacht van het verwijzende orgaan voor de verwerende partij in de zaak *Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark* (EU:C:1989:383), punt 7, voor het Hof om te oordelen dat aan dit criterium was voldaan.

25 — Advocaat-generaal D. Ruiz-Jarabo Colomer nam in punt 29 van zijn conclusie in de zaak *Emanuel* (C-259/04, EU:C:2006:50) een vergelijkbaar standpunt in. Ook in het arrest *Broekmeulen* (246/80, EU:C:1981:218) heeft het Hof een orgaan van een beroepsorganisatie in een prejudiciële vraag ontvangen, hoewel de verzoekende partij ervoor had kunnen kiezen de zaak aan de gewone rechter voor te leggen (zie punt 15 van dat arrest).

– Onafhankelijkheid

44. Het onderzoek van de voorwaarde van onafhankelijkheid valt uiteen in twee aspecten.²⁶ Het externe aspect heeft betrekking op de onafhankelijkheid van het orgaan en zijn leden ten opzichte van personen en instellingen die niet bij het geschil betrokken zijn – de uitvoerende macht, hiërarchisch hoger geplaatste organen, enzovoort. Het interne aspect heeft betrekking op de onpartijdigheid van de leden van het orgaan ten opzichte van de partijen bij het geschil en het ontbreken van een persoonlijk belang bij de concrete beslechting ervan.

45. Scheidsgerechten in belastingzaken maken geen deel uit van de belastingdienst of van andere instellingen van de uitvoerende macht; zij zijn onderdeel van de rechterlijke macht en opereren binnen het kader van het Centro de Arbitragem Administrativa (centrum voor arbitrage in bestuurszaken), dat hun administratieve en technische ondersteuning biedt. Zij zijn onafhankelijk in hun oordeel en hebben als enige verplichting het recht en de rechtspraak van de bestuursrechters in acht te nemen. Hun uitspraken zijn in beginsel definitief en uitvoerbaar (zie punt 51 van deze conclusie).

46. Scheidsgerechten in belastingzaken bestaan uit een of drie arbiters. De wijze van benoeming van de arbiters en de deontologische regels waaraan zij gebonden zijn, zijn opgenomen in de artikelen 6 tot en met 9 van Decreto-Lei nr. 10/2011. De arbiters worden benoemd door de Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (deontologische raad van het centrum voor arbitrage in bestuurszaken) en gekozen uit een door die instelling opgestelde lijst van arbiters²⁷, of eventueel door de partijen. In dat laatste geval gaat het altijd om een scheidsgerecht van drie arbiters, van wie de president met instemming van de overige twee arbiters wordt benoemd, of, bij gebreke van instemming, door de bovengenoemde raad.

47. Omdat de arbiters geen beroepsrechters zijn, berust hun onafhankelijkheid op andere grondslagen dan die van rechters. Met name kan moeilijk worden beweerd dat zij niet uit hun ambt kunnen worden ontzet, aangezien arbiters worden benoemd voor een concrete zaak, na afloop waarvan hun werkzaamheid is beëindigd. De onafhankelijkheid van arbiters vloeit eerder voort uit het feit dat zij personen zijn met een autonome positie, voor wie de functie van arbiter niet hun belangrijkste beroepswerkzaamheid is. Zij hoeven dus niet te vrezen voor negatieve consequenties in verband met hun beslissingen; dergelijke consequenties zouden hoe dan ook geen invloed hebben op hun professionele en materiële status.

48. Waar het gaat om de onpartijdigheid van de arbiters en hun onafhankelijkheid ten opzichte van de partijen, bevatten de artikelen 8 en 9 van Decreto-Lei nr. 10/2011 garanties die vergelijkbaar zijn met die voor beroepsrechters.

49. Gelet op het voorgaande ben ik van mening dat het Tribunal Arbitral Tributário aan het criterium van onafhankelijkheid voldoet.

Samenvatting

50. Het Tribunal Arbitral Tributário is dientengevolge geen scheidsgerecht dat berust op partijafpraak. Mijns inziens moet het daarentegen worden opgevat als een bestanddeel van de Portugese rechterlijke organisatie, op gelijke voet met de gewone rechters en bestuursrechters. De bijzonderheid van deze instelling ligt er enkel in dat de Portugese wetgever heeft beslist belastingplichtigen de mogelijkheid te bieden hun geschillen met de belastingdienst voor te leggen aan een gerecht dat minder formeel, sneller en voordeliger rechtspreekt dan gewone bestuursrechters. Het is een tendens die zich niet

26 — Zie met name arrest RTL Belgium (C-517/09, EU:C:2010:821), punten 39-40.

27 — Dat was in het hoofdgeding het geval.

enkel in Portugal voordoet dat gerechtelijke procedures met gebruikmaking van technieken en middelen die eigen zijn aan particuliere geschillenbeslechting, worden gedeformaliseerd en vereenvoudigd. Het is ook een aspect van de specialisatie van rechterlijke instanties en rechters, die noodzakelijk is in een context waarin sociaaleconomische verhoudingen steeds complexer worden, en als gevolg daarvan ook de geschillen die ter beslechting aan de rechterlijke macht worden voorgelegd. Deze om zo te zeggen postmoderne benadering van de rechtspleging vloeit voort uit de evolutie van de rechterlijke organisatie en de rechtsorde als geheel. Het Hof kan niet doof blijven voor deze ontwikkeling, maar moet zijn praktijk en derhalve de uitlegging van artikel 267 VWEU daarbij aanpassen.

51. In het licht daarvan meen ik dat het Tribunal Arbitral Tributário gekwalificeerd dient te worden als een „rechterlijke instantie van een der lidstaten” in de zin van artikel 267 VWEU. Het voldoet immers aan de hierboven genoemde voorwaarden in de rechtspraak van het Hof. Ik zie ook geen andere redenen om het Tribunal Arbitral Tributário die kwalificatie te ontzeggen. Een aanvullend argument dat daarvoor pleit, is dat de beslissingen van die rechter overeenkomstig de artikelen 25 tot en met 28 van Decreto-Lei nr. 10/2011 enkel kunnen worden aangevochten op formele gronden, zoals het ontbreken van een motivering of strijd van de motivering met de inhoud van de beslissing, het ontbreken van een beslissing of schending van procedureregels; hoger beroep ten gronde kan uitsluitend in uitzonderlijke gevallen van schending van grondwettelijke voorschriften of strijd met de rechtspraak van de bestuursrechters. Scheidsgerechten in belastingzaken het recht ontzeggen om prejudiciële vragen te stellen, onttrekt een aanzienlijk deel van de Portugese rechtspraak in belastingzaken aan de invloed van het Hof, dat wil zeggen op een gebied dat in het recht van de Unie voor een aanzienlijk deel geharmoniseerd is en een directe invloed heeft op de rechten en verplichtingen van justitiabelen. Dat gevaar kan volgens de rechtspraak van het Hof een van de omstandigheden zijn die pleiten voor de erkenning van een orgaan als een orgaan dat gerechtigd is verzoeken om een prejudiciële beslissing in te dienen.²⁸

52. De door mij voorgestelde oplossing voor het vraagstuk van de ontvankelijkheid van het verzoek om een prejudiciële beslissing in deze zaak opent geenszins de weg voor toekomstige prejudiciële verwijzingen van personen of organen die andere vormen van alternatieve geschillenbeslechting aanbieden, inzonderheid in de vorm van onderhandelingen of mediation.²⁹ Volgens vaste rechtspraak van het Hof kunnen namelijk uitsluitend organen die rechtspreken „in het kader van een procedure die moet leiden tot een rechterlijke beslissing”³⁰ zich krachtens artikel 267 VWEU met een prejudiciële vraag tot het Hof wenden, ongeacht of voldaan is aan de andere criteria. Het Tribunal Arbitral Tributário voldoet aan die voorwaarde: het is een orgaan dat onafhankelijk is van de partijen bij het geschil, waarvan de beslissingen bindend zijn voor de partijen en in beginsel definitief, evenals bij traditionele rechters het geval is. Het doel van de procedure voor het Tribunal Arbitral Tributário is derhalve niet dat de partijen tot een vergelijk komen, noch heeft de uitspraak het karakter van een niet-bindend(e) aanbeveling of advies. Dat kenmerk onderscheidt deze rechter van een mediator en vergelijkbare personen.

Ten gronde

53. De onderhavige zaak is in zekere zin de voortzetting van de zaak *Optimus – Telecomunicações*³¹ en biedt het Hof de gelegenheid de rechtspraak die met dat arrest is ingezet, aan te vullen.

28 — Zie met name arrest *Broekmeulen* (EU:C:1981:218), punt 16, en tevens arrest *Gourmet Classic* (C-458/06, EU:C:2008:338), punt 32.

29 — Bijvoorbeeld de organen die worden genormeerd in richtlijn 2008/52/EG van het Europees Parlement en de Raad van 21 mei 2008 betreffende bepaalde aspecten van bemiddeling/mediation in burgerlijke en handelszaken (PB L 136, blz. 3).

30 — Zie met name beschikking *Borker* (138/80, EU:C:1980:162), punt 4; arresten *Weryński* (C-283/09, EU:C:2011:85), punt 44, en *Beřov* (C-394/11, EU:C:2013:48), punt 39.

31 — C-366/05 (EU:C:2007:366).

54. Om te beginnen moet worden vastgesteld welke bepalingen van richtlijn 69/335 van toepassing zijn op de feiten in het hoofdgeding. Vastgesteld moet namelijk worden dat deze richtlijn, als gevolg van de wijzigingen bij richtlijn 85/303, geen toonbeeld is van goede wetgevingstechniek.³² De verwijzende rechter noemt in zijn verwijzingsbeslissing onder meer artikel 4, lid 2, sub a, van richtlijn 69/335, maar deze bepaling lijkt niet van toepassing in het hoofdgeding. Partijen zijn inderdaad verdeeld over de aard van de vermeerderingen van het kapitaal die in het hoofdgeding aan de orde zijn – dat wil zeggen over de vraag of het ging om een inbreng in geld of niet³³ – maar tussen hen staat vast dat deze verrichtingen niet de vorm hadden van „omzetting van winsten, reserves of voorzieningen”, waarvan in die bepaling van de richtlijn wordt gesproken. De verrichtingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, behoren tot de in artikel 4, lid 1, sub c, genoemde categorie van „vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door inbreng van zaken van welke aard ook”.

55. De verwijzende rechter noemt daarnaast artikel 7, lid 1, van de richtlijn. Deze bepaling kan echter niet zonder lid 2 van dat artikel worden gelezen, want enkel deze twee bepalingen samen vormen een samenhangend voorschrift: afhankelijk van de rechtssituatie in een bepaalde lidstaat op 1 juli 1984 is lid 1 of lid 2 van artikel 7 van toepassing. Als we er met de verwijzende rechter van uitgaan dat we in het hoofdgeding van doen hebben met kapitaalvermeerdering tegen inbreng in natura – een verrichting die op 1 juli 1984 onderworpen was aan een zegelrecht³⁴ – is artikel 7, lid 2, van toepassing.³⁵

56. De rechtsvraag in deze zaak heeft dus betrekking op de vraag of artikel 7, lid 2, van richtlijn 69/335 de mogelijkheid biedt het kapitaalrecht opnieuw in te voeren voor de in artikel 4, lid 1, sub c, genoemde verrichtingen die op 1 juli 1984 aan die belasting waren onderworpen, maar daarvan nadien zijn vrijgesteld.

57. In de oorspronkelijke versie van richtlijn 69/335 waren de beginselen van heffing van het kapitaalrecht ter zake van de daarin genoemde verrichtingen neergelegd. Volgens artikel 4 moesten de verrichtingen in lid 1 aan die belasting worden onderworpen, terwijl de verrichtingen in lid 2 eraan konden worden onderworpen. In artikel 7 van deze richtlijn waren de tarieven voor het kapitaalrecht vastgelegd. Bij richtlijn 85/303 is de tekst van artikel 7 van richtlijn 69/335 echter geheel gewijzigd. Verrichtingen die in de verschillende lidstaten op 1 juli 1984 waren vrijgesteld van kapitaalrecht of tegen een tarief van ten hoogste 0,5 % werden belast, zijn bij deze bepaling definitief vrijgesteld (artikel 7, lid 1). Met betrekking tot de overige verrichtingen hebben de lidstaten de keuze: zij kunnen ook deze verrichtingen vrijstellen of deze aan een uniform tarief van ten hoogste 1 % onderwerpen (artikel 7, lid 2).

58. In de considerans van richtlijn 85/303 heeft de gemeenschapswetgever deze regeling gerechtvaardigd met het argument dat het kapitaalrecht een ongunstige weerslag heeft op de ontwikkeling van ondernemingen, en heeft hij verklaard dat afschaffing van het kapitaalrecht de beste oplossing is; het verlies aan ontvangsten als gevolg van een dergelijke maatregel bleek voor enige lidstaten evenwel onaanvaardbaar, zodat hun de mogelijkheid moest worden gelaten om deze verrichtingen tegen een uniform tarief aan deze belasting te onderwerpen.

32 — Aldus ook advocaat-generaal E. Sharpston in haar conclusie in de zaak *Optimus – Telecomunicações* (C-366/05, EU:C:2007:58), punt 39.

33 — Ascendi stelt dat de omzetting van de vorderingen van aandeelhouders jegens de vennootschap in vennootschappelijk kapitaal moet worden gekwalificeerd als een kapitaalvermeerdering tegen inbreng in geld. In dat geval moet in de onderhavige zaak rechtstreeks het arrest *Optimus – Telecomunicações* (EU:C:2007:366) worden toegepast, waarin het ging om de overeenstemming van een zegelrecht ter zake van die verrichtingen met de richtlijn. De verwijzende rechter lijkt zich echter op het standpunt te stellen dat de verrichtingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, geen inbreng in de vennootschap in geld vormen. In elk geval gaat het om de beoordeling van de feiten, wat tot de bevoegdheid van de verwijzende rechter behoort.

34 — Zie punt 9 van deze conclusie.

35 — De Portugese Republiek is pas op 1 januari 1986 tot de Europese Gemeenschappen toetreden, maar overeenkomstig het arrest *Optimus – Telecomunicações* (EU:C:2007:366), punt 32, geldt 1 juli 1984 ook voor deze lidstaat als referentiedatum met het oog op de uitlegging van richtlijn 69/335.

59. De aard van de regeling van artikel 4, lid 1, van richtlijn 69/335 is daarmee veranderd: de lidstaten zijn niet langer verplicht de daarin genoemde verrichtingen aan een kapitaalrecht te onderwerpen. Die verplichting is bij artikel 7 van de richtlijn in de versie na wijziging bij richtlijn 85/303 – *lex posterior* ten opzichte van artikel 4, lid 1 – immers ingetrokken. Tegenwoordig worden in deze bepaling enkel de soorten verrichtingen aangegeven waarop de bepalingen inzake het kapitaalrecht van toepassing zijn.

60. Rest nog te bepalen of artikel 7, lid 2, van richtlijn 69/335 een standstillbepaling is die de lidstaten enkel de mogelijkheid biedt een belasting te handhaven die op 1 juli 1984 van kracht was (in voorkomend geval met een aangepast tarief), of dat deze bepaling, zoals de Portugese regering in haar opmerkingen stelt, de lidstaten ook de mogelijkheid biedt het kapitaalrecht naar eigen inzicht af te schaffen en weer in te voeren naargelang het actuele fiscale beleid en de behoeften van de begroting.

61. Ik ben een overtuigd aanhanger van de eerste stelling. Ten eerste blijkt uit de considerans van richtlijn 85/303 dat de wetgever het kapitaalrecht wenste af te schaffen en de mogelijkheid dit te handhaven enkel een uitzondering was die voortkwam uit de vrees dat de lidstaten ontvangsten zouden inboeten. Als een lidstaat het kapitaalrecht echter heeft afgeschaft, heeft het eventuele verlies aan ontvangsten zich al voorgedaan. Een hernieuwde invoering ervan is niet gerechtvaardigd in het licht van de doelstellingen die de gemeenschapswetgever met richtlijn 85/303 op het oog had.

62. Ten tweede wordt deze opvatting van artikel 7, lid 2, van richtlijn 69/335 als standstillbepaling gestaafd door de ratio ervan, met name door de verwijzing naar de rechtssituatie op 1 juli 1984. Als de wetgever de lidstaten vrij had willen laten om het kapitaalrecht te handhaven, af te schaffen en vervolgens eventueel weer in te voeren, zou hij dat recht niet hebben laten afhangen van de toevallige omstandigheid of deze belasting met een bepaald tarief op 1 juli 1984 van kracht was. Deze concrete datum wijst eenduidig op de wens van de wetgever om hier een standstillbepaling in te voeren.

63. Daarnaast heeft het Hof in het arrest *Logstor ROR Polska*³⁶ een vergelijkbaar standpunt ingenomen, zij het met betrekking tot de in artikel 4, lid 2, van richtlijn 69/335 genoemde verrichtingen die betrekking hebben op een enigszins afwijkende rechtssituatie. In punt 39 van dat arrest heeft het Hof uitdrukkelijk verklaard dat 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, [...] een dergelijke belastingheffing over die verrichtingen niet opnieuw [kan] invoeren”.

64. Tot slot waren de kapitaalvermeerderingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, krachtens punt 26.3 van bijlage III bij Decreto-Lei nr. 322-B/2001 onderworpen aan een zegelrecht van 0,4 %, dat wil zeggen een tarief dat, als het op 1 juli 1984 van kracht zou zijn geweest, krachtens artikel 7, lid 1, van richtlijn 69/335 noodzakelijkerwijs zou hebben geleid tot afschaffing van die belasting. Hoewel dit tarief verenigbaar is met de letter van lid 2 van dat artikel³⁷, is het des te moeilijker om de hernieuwde invoering van een belasting tegen dat tarief in overeenstemming te brengen met de ratio van artikel 7 van richtlijn 69/335.

36 — C-212/10 (EU:C:2011:404).

37 — Die bepaling staat toe een belasting met „een uniform tarief van ten hoogste 1 %” te heffen.

Conclusie

65. Gelet op het bovenstaande geef ik het Hof in overweging het verzoek om een prejudiciële verwijzing van het Tribunal Arbitral Tributário ontvankelijk te verklaren en de vraag te beantwoorden als volgt:

„Artikel 7, lid 2, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985, juncto artikel 7, lid 1, van richtlijn 69/335, moet aldus worden uitgelegd dat het in de weg staat aan de hernieuwde invoering van het kapitaalrecht door een lidstaat ter zake van de in artikel 4, lid 1, sub c, van deze richtlijn genoemde verrichtingen, indien zij op 1 juli 1984 aan deze belasting waren onderworpen en nadien daarvan zijn vrijgesteld.”