



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MACIEJA SZPUNARJA,
predstavljeni 8. aprila 2014¹

Zadeva C-377/13

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

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunal Arbitral Tributário (Portugalska))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe — Pojem ‚sodišče države članice‘ v smislu člena 267 PDEU — Tribunal Arbitral Tributário — Dopustnost — Direktiva 69/335/EGS — Posredni davek na zbiranje kapitala — Dajatev na kapital — Oproščene transakcije — Možnost ponovne uvedbe dajatve na kapital“

1. Obravnavana zadeva se nanaša na vprašanje, ali lahko portugalski zakonodajalec ponovno uvede kolkovino – ki je bila leta 1991 odpravljena – za transakcije povečanja osnovnega kapitala kapitalskih družb na podlagi določb Direktive Sveta z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (69/335/EGS),² kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta z dne 10. junija 1985 (85/303/EGS)³ (v nadaljevanju: Direktiva 69/335). Zdi se, da je na to vprašanje razmeroma lahko odgovoriti na podlagi določb Direktive in sedanjega stanja sodne prakse. Večja težava, ki se pojavlja, je dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe, vloženega v tej zadevi, zaradi posebne narave organa, ki ga je vložil.

2. Zato bom v teh sklepnih predlogih najprej preučil, ali je Sodišče pristojno za odločanje o vprašanju za predhodno odločanje, nato pa se bom zadeve na kratko lotil še vsebinsko in predlagal odgovor.

Pravni okvir

Pravo Unije

3. Ureditev, ki se *ratione temporis* uporablja za to zadevo, izhaja iz določb Direktive 69/335, kakor je bila spremenjena z Direktivo 85/303. Z Direktivo 69/335 se v državah članicah usklajuje dajatev, obračunana kapitalskim družbam na vložke kapitala, ki se v skladu s členom 1 navedene direktive imenuje „dajatev na kapital“.

4. Člen 4(1)(c) in (2)(a) Direktive 69/335 določa:

„1. Dajatvi na kapital so zavezane naslednje transakcije:

[...]

1 — Jezik izvirnika: poljščina.

2 — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 11.

3 — UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 122.

(c) povečanje kapitala kapitalske družbe z vložkom sredstev katere koli vrste;

[...]

2. Naslednje transakcije so lahko, če so bile 1. julija 1984 obdavčene po stopnji 1 %, še naprej zavezane dajatvi na kapital:

(a) povečanje kapitala kapitalske družbe s kapitalizacijo dobička ali trajnih ali začasnih rezerv;

[...]“

5. Člen 7(1) in (2) Direktive 69/335 določa:

„1. Države članice oprostitjo dajatve na kapital transakcije razen tistih, navedenih v členu 9, ki so bile 1. julija 1984 oproščene ali obdavčene po stopnji 0,50 % ali manj.

[...]

2. Države članice lahko bodisi oprostitjo dajatve na kapital vse transakcije razen tistih, navedenih v odstavku 1, bodisi jih obdavčijo po enotni stopnji, ki ne presega 1 %.

[...]“

6. Člen 10 Direktive 69/335 določa:

„Razen dajatve na kapital države članice družbam, združenjem ali pravnim osebam, ki poslujejo zaradi pridobivanja dobička, ne obračunajo nobenih drugih davkov:

(a) v zvezi s transakcijami iz člena 4;

[...]“

Portugalsko pravo

Določbe, ki urejajo status predložitvenega organa

7. Po informacijah, predstavljenih v predložitveni odločbi, in stališčih portugalske vlade je bila uvedba sistema arbitražnih sodišč za davčne zadeve omogočena z dovoljenjem, ki izhaja iz člena 124 zakona št. 3-B/2010 z dne 28. aprila 2010 o določitvi proračuna za leto 2010 (Lei n° 3-B/2010, Orçamento do Estado para 2010;⁴ v nadaljevanju: zakon št. 3-B/2010). V tej določbi je arbitraža opredeljena kot „sredstvo za alternativno reševanje sporov na davčnem področju“. V skladu s členom 124(4) od (a) do (q) navedenega zakona naj bi se arbitraža nanašala na različne vrste sporov med davčnimi zavezanci in davčno upravo.

4 — *Diário da República*, serija I, št. 82, str. 1466-(111).

8. Na podlagi dovoljenja, navedenega v prejšnji točki, je bila sprejeta uredba-zakon št. 10/2011 z dne 20. januarja 2011 o odobritvi pravne ureditve arbitraže na davčnem področju (Decreto-Lei n° 10/2011, Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária;⁵ v nadaljevanju: uredba-zakon št. 10/2011). Ta uredba-zakon ureja pristojnosti, postopke za imenovanje in pravila za delovanje arbitražnih sodišč za davčne zadeve ter učinke njihovih odločb in možna pravna sredstva zoper te odločbe. Bistvene določbe uredbe-zakona št. 10/2011 bodo obravnavane v delu teh sklepnih predlogov, ki je namenjen preizkusu dopustnosti predloga za sprejetje predhodne odločbe.

Določbe v zvezi z dajatvijo na kapital

9. Na Portugalskem se je 1. julija 1984 za povečanje osnovnega kapitala kapitalskih družb plačevala kolkovina v višini 2 %, pri čemer je bilo povečanje kapitala, izvedeno v denarju, oproščeno plačila te dajatve. Leta 1991 je bilo povečanje osnovnega kapitala kapitalskih družb oproščeno plačila kolkovine ne glede na obliko tega povečanja.

10. V postopku v glavni stvari se uporabljajo določbe zakona št. 150/99 z dne 11. septembra 1999, s katerim je bil uveden zakonik o kolkovini (Lei n° 150/99, Aprova o Código do Imposto do Selo⁶), v različici, ki velja za obdobje od 2004 do 2006. Priloga III k temu zakonu, naslovljena „Tabela Geral do Imposto do Selo (em euro)“ (splošna tabela o kolkovini (v eurih)), določa višino kolkovine za različne transakcije, za katere se plačuje ta dajatev. Na podlagi uredbe-zakona št. 322-B/2001 (Decreto-Lei n° 322-B/2001⁷) z dne 14. decembra 2001 je bila navedeni prilogi dodana točka 26; točka 26.3 te priloge je določala:

„Povečanje osnovnega kapitala kapitalske družbe z vložkom sredstev katere koli vrste; od dejanske vrednosti sredstev katere koli vrste, ki jih vložijo ali naj bi jih vložili družbeniki, po odbitku predvidenih obveznosti in stroškov, ki jih ima družba zaradi vsakega vložka: 0,4 %“.⁸

Dejansko stanje in postopek

Dejansko stanje, postopek v glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

11. Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA (v nadaljevanju: družba Ascendi), kapitalska družba portugalskega prava, je v obdobju od 15. decembra 2004 do 29. novembra 2006 izvedla štiri povečanja svojega osnovnega kapitala, tako da je terjatve delničarjev do družbe preoblikovala v osnovni kapital. Družba Ascendi je v zvezi s temi transakcijami plačala kolkovino v skupnem znesku 203.796 EUR.

12. Družba Ascendi je 28. marca 2008 od Autoridade Tributária e Aduaneira (portugalska davčna uprava) zahtevala vračilo tega zneska skupaj z obrestmi. Ta zahteva je bila zavržena z odločbo z dne 6. avgusta 2012, ki je predmet postopka v glavni stvari. Družba Ascendi je 3. decembra 2012 zahtevala ustanovitev arbitražnega sodišča in odpravo zgoraj navedene odločbe.

5 — *Diário da República*, serija I, št. 14, str. 370.

6 — *Diário da República* I, serija A, št. 213, str. 6264.

7 — *Diário da República* I, serija A, št. 288, str. 8278-(12).

8 — Točka 26 splošne tabele o kolkovini je bila nato spremenjena in nazadnje črtana, vendar to za obravnavano zadevo ni pomembno.

13. Tožeča stranka zatrjuje, da je odločba z dne 6. avgusta 2012 nezakonita, ker po njenem mnenju portugalski zakonodajalec leta 2001 ni mogel veljavno ponovno uvesti kolkovine za transakcije povečanja osnovnega kapitala kapitalskih družb, ki je bila leta 1991 odpravljena. Davčna uprava pa meni, da člen 7(2) Direktive omogoča ponovno uvedbo dajatve na kapital za transakcije, za katere se je 1. julija 1984 morala plačevati taka dajatev, tudi če so bile navedene transakcije po tem datumu oproščene.

14. V teh okoliščinah je Tribunal Arbitral Tributário (Portugalska) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali členi 4(1)(c) in (2)(a), 7(1) ter 10, točka (a), Direktive Sveta z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala (69/335/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta (85/303/EGS) z dne 10. junija 1985, nasprotujejo nacionalni zakonodaji, kot je uredba-zakon št. 322-B/2001 z dne 14. decembra 2001 – s katero so bila povečanja osnovnega kapitala kapitalskih družb, do katerih je prišlo tako, da so se terjatve delničarjev iz naslova prej opravljenih pomožnih storitev v korist družbe preoblikovale v osnovni kapital, obdavčena s kolkovino, čeprav so bile navedene pomožne storitve opravljene v denarju – glede na to, da so bila 1. julija 1984 navedena povečanja kapitala, izvedena na ta način, z nacionalno zakonodajo obdavčena s kolkovino po davčni stopnji 2 % in da so bila na isti dan denarna povečanja kapitala oproščena plačila navedenega davka?“

Postopek pred Sodiščem

15. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je bil vložen 3. julija 2013. Pisna stališča so vložile družba Ascendi, portugalska vlada in Evropska komisija. Sodišče je na podlagi člena 76(2) Poslovnika odločilo, da se obravnava ne opravi.

Analiza

Pristojnost Sodišča za odločanje o vprašanju za predhodno odločanje

Uvodne ugotovitve

16. V tej zadevi dopustnost predloga za sprejetje predhodne odločbe ni izpodbijana. Vendar Tribunal Arbitral Tributário v predložitveni odločbi samo priznava, da lahko to vprašanje vzbuja dvome, in podaja nekaj argumentov, s katerimi bi bilo mogoče utemeljiti to, da se opredeli kot „sodišče države članice“ v smislu člena 267 PDEU. To težavo v pisnih stališčih obravnava tudi portugalska vlada in Komisija, pri čemer ugotavljata, da je Sodišče pristojno za odločanje o postavljenem vprašanju za predhodno odločanje.

17. Dvomi v zvezi s tem so povezani z dejstvom, da Tribunal Arbitral Tributário ni del osnovnega sistema sodišč splošne pristojnosti in upravnih sodišč na Portugalskem, temveč je – če ponovim opredelitev iz zakona št. 3-B/2010 – „sredstvo za alternativno reševanje sporov na davčnem področju“. To sredstvo za alternativno reševanje sporov temelji, kot poleg tega nakazuje samo poimenovanje predložitvenega organa, na uporabi nekaterih tehnik arbitraže za reševanje sporov med davčnimi zavezanci in davčno upravo. Vendar v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča, h kateri se bom vrnil v nadaljevanju sklepnih predlogov, arbitražna sodišča, ustanovljena s sporazumom, niso sodišča države članice v smislu člena 267 PDEU, Sodišče pa ni pristojno za odločanje o vprašanjih, ki mu jih v predhodno odločanje predložijo taki organi.

18. Zato je treba preučiti, ali je zaradi posebne narave Tribunal Arbitral Tributário izključena možnost, da to Sodišču predloži zadevo v predhodno odločanje na podlagi člena 267 PDEU.

Nemožnost arbitražnih sodišč, da Sodišču predložijo zadevo v predhodno odločanje

19. Najprej je treba poudariti, da zgolj uporaba besede „arbitražno“ ali „arbiter“ v poimenovanju organa ne pomeni nujno, da gre za arbitražno sodišče v ožjem pomenu. Nacionalni organi, pristojni za reševanje sporov, lahko namreč pri svojem delovanju uporabljajo postopkovna pravila, značilna za arbitražna sodišča (na primer možnost, da stranke imenujejo nekatere člane senata, ki mora odločati, postopkovna poenostavitev, enostopenjski postopek). To vrsto „arbitraže“ je treba razlikovati od arbitraže v ožjem pomenu, ki temelji na možnosti (volji) strank, da reševanje spora zaupajo nedržavnemu (zasebnemu) sodišču. Ta razlika je bistvena za opredelitev organa z vidika člena 267 PDEU.

20. Sodišče je v sodbi iz leta 1982, izdani v zadevi Nordsee,⁹ izključilo možnost, da mu arbitražna sodišča, ustanovljena s pogodbo med strankami, predložijo zadevo v predhodno odločanje na podlagi člena 177 ES (postal člen 267 PDEU). V tej zadevi Sodišče arbitra ni opredelilo kot „sodišče države članice“ v smislu Pogodbe, ker je menilo, da je njegova vez s sistemom pravnih sredstev prešibka.¹⁰ Ta sodna praksa je bila zatem potrjena v sodbah Eco Swiss¹¹ ter Denuit in Cordenier¹².

21. Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da lahko samo organi držav članic ali organi, ki jim te države podelijo pristojnosti na področju pravnega varstva, Sodišču predložijo zadevo v predhodno odločanje, ker so države članice odgovorne za uporabo in spoštovanje prava Unije na svojem ozemlju. Arbitražna sodišča v ožjem pomenu pa niso niti organi držav članic niti organi, ki v imenu teh držav opravljajo naloge na področju pravnega varstva, temveč so zasebne ustanove.

22. Hkrati je Sodišče že v prvih sodbah, v katerih je razlagalo pojem „sodišče države članice“ v povezavi z dopustnostjo predlogov za sprejetje predhodne odločbe, in, natančneje, v sodbi Vaassen Göbbels¹³ iz leta 1966 dopustilo možnost predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki ga vloži arbitražni organ javnega prava. Sodišče je nato v istem smislu odločilo v drugih zadevah,¹⁴ pred kratkim pa je v sklepu Merck Canada¹⁵ dopustilo predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložil portugalski organ s podobnim – čeprav ne enakim – statusom, kot ga ima Tribunal Arbitral Tributário.

23. Kako v teh okoliščinah opredeliti Tribunal Arbitral Tributário z vidika pravkar navedene sodne prakse?

24. Naj najprej opozorim, da je arbitraža v ožjem pomenu po naravi nedržavna. Arbitražna sodišča so zasebna sodišča, katerih naloga je namesto državnih sodišč, in sicer če je taka volja strank, obravnavati in reševati spore.¹⁶

9 — 102/81, EU:C:1982:107.

10 — Glej točke od 10 do 13 sodbe. Elemente, na podlagi katerih je mogoče zavrniti dopustnost predlogov za sprejetje predhodne odločbe, ki jih vložijo arbitražna sodišča, je v sklepnih predlogih v zadevi Nordsee (EU:C:1982:31) podrobno opisal generalni pravobranilec G. Reischl.

11 — C-126/97, EU:C:1999:269, točka 34.

12 — C-125/04, EU:C:2005:69, točka 13.

13 — 61/65, EU:C:1966:39.

14 — Glej zlasti sodbo Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark (109/88, EU:C:1989:383, točke od 7 do 9).

15 — C-555/13, EU:C:2014:92, točke od 15 do 25.

16 — O naravi arbitraže glej zlasti Carbonneau, T. E., *The Law and Practice of Arbitration*, New York, 2007; Ereciński, T., Weitz, K., *Sąd Arbitrażowy*, Varšava, 2008; Lachmann, J. P., *Handbuch für die Schiedsgerichtspraxis*, Köln, 2008; Szumański, A., (ur.), *Arbitraż handlowy*, Varšava, 2010.

25. Prva od teh značilnosti pomeni, da pristojnost arbitražnega sodišča izhaja iz sporazuma (arbitražne klavzule). Stranke – v okviru avtonomije volje – sprejmejo odločitev, da predložijo spor arbitražnemu sodišču. Določijo lahko tudi načela delovanja arbitražnega sodišča, postopkovna pravila in načela, na podlagi katerih bo arbitražno sodišče vsebinsko odločilo o sporu. S predložitvijo spora arbitražnemu sodišču se stranke odpovejo pravici do predložitve tega spora državnemu sodišču in torej pravnim sredstvom, ki jih je predvidela država.¹⁷

26. Predložitev spora arbitražnemu sodišču namreč pomeni, da so stranke v zvezi s tem izključile pristojnost državnih sodišč. Če ne bi bilo arbitražne klavzule, bi bila za njihov spor pristojna državna sodišča. Arbitražno sodišče je torej zasebno sodišče. Poudariti je treba, da mora sama možnost predložitve spora arbitraži izhajati iz zakonskih določb. V teh so opredeljene med drugim vrste sporov, ki se lahko predložijo arbitraži („zdatność arbitrażowa“, „arbitrability“, „arbitrabilité“, „Schiedsfähigkeit“ (arbitrabilnost)). Načeloma gre za zasebnopravne spore.¹⁸

27. Glede na zgornje ugotovitve se mi ne zdi, da bi bilo treba Tribunal Arbitral Tributário šteti za arbitražno sodišče v ožjem pomenu, ki zaradi tega ne bi moglo Sodišču veljavno predložiti zadeve v predhodno odločanje na podlagi člena 267 PDEU.

28. To ugotovitev podpira predvsem dejstvo, da gre za sodišče, ki ni ustanovljeno na podlagi sporazuma, temveč na podlagi določb portugalskega prava, navedenih v točkah 7 in 8 teh sklepnih predlogov. Arbitraža na davčnem področju je brez dvoma sredstvo za alternativno reševanje sporov v tem smislu, da lahko tožeča stranka, v tem primeru davčni zavezanec, izbira med arbitražo in upravnim sodiščem. Vendar je ta možnost izbire pravnega sredstva določena z zakonom in na voljo vsem davčnim zavezancem za vsak spor iz člena 124(4), od (a) do (q), zakona št. 3-B/2010 ter ni odvisna od predhodne izjave volje strank, da svoje spore predložijo arbitraži.

29. V prid temu, da Tribunal Arbitral Tributário ni mogoče šteti za arbitražno sodišče v ožjem pomenu, govori tudi vrsta pravnih razmerij, ki je v pristojnosti tega sodišča, to so pravna razmerja z davčnega področja. Na tem področju – v nasprotju z zasebnopravnimi razmerji – podrobna pravila za reševanje sporov, pa tudi in predvsem sam obstoj pravnega razmerja in njegova vsebina ne izhajajo iz volje strank, temveč so urejeni izključno s pravnimi določbami, ki nekatere dogodke samodejno povezujejo z nastankom davčne obveznosti. Navedeno področje namreč po svoji naravi ne vključuje arbitrabilnosti, ki bi omogočala predložitev sporov s tega področja v razsojanje sodišču, ustanovljenemu po volji strank.

30. Nazadnje je treba opozoriti, da je na davčnem področju ena od strank vedno državni organ, ki deluje v okviru izvajanja nalog, povezanih z javno oblastjo, saj sta obdavčenje in pobiranje davkov danes prerogativi, pridržani državi. To v zadostni meri kaže, da organ, pristojen za reševanje sporov na tem področju, kot je Tribunal Arbitral Tributário, ni zasebno sodišče.

31. Vendar potrditev tega, da Tribunal Arbitral Tributário ni arbitražno sodišče v smislu sodne prakse, navedene v točki 20 teh sklepnih predlogov, ne vpliva na to, ali ga je mogoče opredeliti kot sodišče države članice v smislu člena 267 PDEU. Za odgovor na to vprašanje je treba preučiti, ali so izpolnjeni pogoji, ki v zvezi s tem izhajajo iz sodne prakse Sodišča. Dvomi se lahko pojavijo zlasti v povezavi z delovanjem preučevanega organa, pri katerem se uporabljajo tehnike, značilne za arbitražna sodišča.

17 — Ereciński, T., Weitz, K., glej zgoraj, str. 21.

18 — Pravno teorijo zanima predvsem vprašanje, ali gre lahko izključno za premoženjske spore ali tudi za nepremoženjske, vprašanje arbitrabilnosti sporov na davčnem področju pa se ne postavlja. Glej zgoraj Szumański, A. (ur.), str. 8–9. Glej tudi Hanotiau, B., „L'arbitrabilité“, *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, zv. 296 (2002), Haag, 2003.

Pogoji za to, da se lahko predložitveni organ opredeli kot nacionalno sodišče v smislu člena 267 PDEU

32. Pojem „sodišče države članice“ v smislu člena 267 PDEU je samostojen pojem prava Unije, vendar niti Pogodbi niti sodna praksa Sodišča ne vsebujejo splošne opredelitve tega izraza. Glede na raznovrstnost organov, ki so v državah članicah pristojni za reševanje sporov, se je poleg tega mogoče vprašati, ali je taka opredelitev sploh možna in potrebna.

33. Ker ni splošne opredelitve tega pojma, mora Sodišče v primeru dvoma za vsak primer posebej presojati, ali je organ, ki mu je predložil predlog za sprejetje predhodne odločbe, dejansko pooblaščen za to.¹⁹ V okviru te sodne prakse se je vseeno izoblikoval sklop pogojev, ki so – čeprav niso odločilni ali izčrpani – oporna točka pri vsaki presoji sodne narave organa, ki je Sodišču predložil zadevo v predhodno odločanje. Ti pogoji se že lahko štejejo za „kodificirane“ z ustaljeno sodno prakso²⁰ in so navedeni tudi v točki 9 Priporočil nacionalnim sodiščem v zvezi z začetkom postopka predhodnega odločanja.²¹

34. Preučiti je torej treba, ali so izpolnjeni pogoji za to, da se lahko Tribunal Arbitral Tributário opredeli kot nacionalno sodišče v smislu člena 267 PDEU. V zvezi s tem je treba upoštevati okoliščino, da se, kot sem že opozoril, v sistemu za alternativno reševanje sporov na davčnem področju, ki je bil uveden v portugalskem pravu, uporablja vrsta tehnik in postopkovnih pravil, ki so značilni za arbitražna sodišča in odstopajo od načel delovanja običajnih sodišč. Namen tega sistema je omogočiti hitro reševanje sporov, po možnosti z nižjimi stroški, in zagotoviti resnično alternativo upravnim sodiščem. To posebnost je treba vključiti v preučitev vprašanja, ali so izpolnjeni zadevni različni pogoji.

– Zakonska podlaga in stalnost organa

35. V skladu z ustaljeno sodno prakso lahko Sodišču zadevo v predhodno odločanje predloži le organ, ki je ustanovljen za stalno na podlagi zakonskih določb države članice. Ta pogoj je po mojem mnenju izpolnjen. Kot sem navedel v točki 28 teh sklepnih predlogov, arbitraža na davčnem področju temelji na določbah zakona št. 3-B/2010 in uredbe-zakona št. 10/2011. S tema aktoma se uvaja stalni sistem arbitraže na davčnem področju in natančno določajo načela delovanja tega sistema.

36. Konkretno je seveda senat, ki mora odločati, imenovan za vsako zadevo posebej na zahtevo zadevnega davčnega zavezanca, vendar pravica davčnega zavezanca, da zahteva ustanovitev arbitražnega sodišča, pa tudi postopki za imenovanje njegovih članov izhajajo iz zakonskih določb. Zahteva davčnega zavezanca je pri tem zgolj dejanje, ki sproži uporabo teh določb.

37. Vprašanje stalnosti Tribunal Arbitral Tributário lahko vzbuja enake pridržke: glede na to, da senat, ki odloča v konkretnem primeru, obstaja le za potrebe ene same zadeve, ali se lahko ta organ šteje za stalen? Vendar po mojem mnenju na to vprašanje ni treba gledati z vidika različnih senatov, ki morajo odločati v konkretnih zadevah, ampak ga je treba obravnavati s sistematičnega vidika.²² Tribunal Arbitral Tributário ni *ad hoc* sodišče, temveč je le element sistema za reševanje sporov, ki – čeprav se uresničuje v obliki nestalnih senatov, katerih dejavnost se konča sočasno z zadevo, za katere rešitev so bili imenovani – ima kot celota stalno naravo.

19 — Generalni pravobranilec D. Ruiz-Jarabo je v sklepnih predlogih v zadevi De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366) podrobno, čeprav kritično analiziral sodno prakso na tem področju.

20 — Glej zlasti sodbe Dorsch Consult (C-54/96, EU:C:1997:413, točka 23), Syfait in drugi (C-53/03, EU:C:2005:333, točka 29) ter Forposta (nekdanja Praxis) in ABC Direct Contact (C-465/11, EU:C:2012:801, točka 17).

21 — UL 2012, C 338, str. 1.

22 — S tem stališčem se strinja generalni pravobranilec C. O. Lenz v sklepnih predlogih v zadevi Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark (EU:C:1989:228, točka 21).

– Obveznost sodne pristojnosti organa

38. V skladu z načeli, določenimi v sodni praksi Sodišča, mora za stranke veljati obveznost predložitve spora organu, ki vloži predlog za sprejetje predhodne odločbe; to torej ne sme biti le posledica njihove volje, kot je v primeru arbitražnih sodišč v ožjem pomenu. Obravnavana zadeva se nanaša na organ, ki je element „sistema za alternativno reševanje sporov“ na davčnem področju. Z drugimi besedami, davčni zavezanec, ki želi sodno rešitev spora med seboj in davčno upravo, ima izbiro: lahko se obrne na upravno sodišče ali pa zahteva ustanovitev arbitražnega sodišča za davčne zadeve, pri čemer mora davčna uprava to odločitev davčnega zavezanca spoštovati.²³

39. Zato se je mogoče vprašati, ali je treba pristojnost Tribunal Arbitral Tributário šteti za obvezno za stranke, če davčnemu zavezancu – to je navadno stranka, ki sproži davčni spor – ni treba predložiti zadeve temu organu, ampak se lahko obrne na upravno sodišče. Zgolj to, da ima davčna uprava obveznost sprejeti izbiro davčnega zavezanca glede sodišča, se mi ne zdi odločilno, saj je to lastnost sodne pristojnosti. Če namreč tožeča stranka predloži zadevo pristojnemu sodišču, bodisi na podlagi zakonskih določb bodisi na podlagi sporazuma med strankama, je izključena tudi možnost tožene stranke, da veljavno izpodbija to pristojnost.²⁴

40. Pri arbitraži na davčnem področju, kakršna je uvedena na Portugalskem, je po mojem mnenju za preučitev tega vprašanja bistvena značilnost ta, da pravica davčnih zavezancev do izbire pravnega sredstva ne izhaja iz njihove lastne pobude, ampak iz volje zakonodajalca, ki je uvedel dva različna sistema za reševanje sporov z davčno upravo. Noben od teh sistemov, če se upošteva ločeno, ni obvezen, vendar mora davčni zavezanec izbrati enega od njiju, če želi doseči sodno rešitev spora z davčno upravo. V skladu s členom 3(2) uredbe-zakona št. 10/2011 namreč vložitev zahteve za ustanovitev arbitražnega sodišča izključuje pravico, da se odločba davčne uprave z istimi razlogi izpodbija pred upravnim sodiščem. Na podlagi člena 24(1) iste uredbe-zakona pa je meritorna arbitražna odločba za davčno upravo zavezujoča. Davčna arbitraža torej ni dodatno pravno sredstvo, ki bi bilo na voljo davčnemu zavezancu, temveč je resnična alternativa običajnim sodiščem. V tem smislu se mi zdi pogoj obveznosti sodne pristojnosti predložitvenega organa izpolnjen.²⁵

– Kontradiktornost postopka in uporaba pravnih pravil

41. Členi od 15 do 20 uredbe-zakona št. 10/2011 določajo načela, ki se uporabljajo v postopku pred arbitražnimi sodišči za davčne zadeve. S temi načeli se zagotavljata zlasti kontradiktornost postopka in enakost strank. V skladu s členom 28 navedene uredbe-zakona je lahko kršitev teh načel razlog za tožbo zoper arbitražno odločbo pred upravnim sodiščem.

42. Člen 2(2) uredbe-zakona št. 10/2011 določa, da arbitražna sodišča za davčne zadeve odločajo v skladu s pravnimi pravili, odločanje na podlagi načela pravičnosti pa je izključeno. To je sicer jasno, ker je naloga teh sodišč preučevanje upravnih odločb na davčnem področju, zlasti z vidika njihove skladnosti s pravom.

43. Zato menim, da so v primeru Tribunal Arbitral Tributário pogoji, določeni v sodni praksi, glede kontradiktornosti postopka in uporabe pravnih pravil organa, ki odloča, brez dvoma izpolnjeni.

23 — V skladu z odlokom št. 112-A/2011 (portaria n° 112-A/2011, *Diário da República*, serija I, št. 57) z dne 22. marca 2011 je pristojnost arbitražnih sodišč za davčne zadeve, ki temelji na členu 4(1) uredbe-zakona št. 10/2011, obvezna za davčno upravo v zadevah, v katerih je vrednost spora manjša od 10.000.000 EUR.

24 — Vendar je treba opozoriti, da je Sodišče v sodbi *Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark* (EU:C:1989:383, točka 7) menilo, da obveznost sodne pristojnosti predložitvenega organa za toženo stranko zadošča za presojo, da je ta pogoj izpolnjen.

25 — Generalni pravobranilec D. Ruiz-Jarabo je podobno stališče izrazil v točki 29 sklepnih predlogov v zadevi *Emmanuel* (C-259/04, EU:C:2006:50). Sodišče je tudi v sodbi *Broekmeulen* (246/80, EU:C:1981:218) dopustilo vprašanje za predhodno odločanje, ki ga je postavila neodvisna poklicna organizacija, čeprav je imela tožeča stranka kot alternativo na voljo možnost obrniti se na redna sodišča (glej točko 15 sodbe).

– Neodvisnost

44. Pogoj neodvisnosti je treba preizkusiti z dveh vidikov.²⁶ Zunanji vidik se nanaša na neodvisnost organa in njegovih članov v razmerju do oseb ali institucij, ki niso povezane s sporom – izvršilna oblast, hierarhično višje instance itd. Notranji vidik zadeva nepristranskost članov organa do strank v sporu in neobstoj osebnega interesa za njegovo konkretno rešitev.

45. Arbitražna sodišča za davčne zadeve niso del davčne uprave ali drugih institucij izvršilne oblasti. So del sodne oblasti in delujejo v okviru Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária (upravni in davčni arbitražni center), ki jim zagotavlja upravno in tehnično službo. Pri sojenju so neodvisna, njihova edina obveznost pa je spoštovanje prava in sodne prakse upravnih sodišč, pri čemer so njihove odločbe načeloma pravnomočne in izvršljive (glej točko 51 teh sklepnih predlogov).

46. Ta arbitražna sodišča za davčne zadeve odločajo v senatih s po enim ali tremi arbitri. Členi od 6 do 9 uredbe-zakona št. 10/2011 določajo postopke za imenovanje arbitrov in pravila poklicne etike, ki jih morajo ti spoštovati. Arbitre imenuje Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (deontološki svet upravnega arbitražnega centra), pri čemer so izbrani s seznama arbitrov, ki ga pripravi ta institucija,²⁷ lahko pa jih imenujejo tudi stranke – v tem primeru gre vedno za senat treh oseb, katerega predsednik je določen s soglasjem preostalih dveh arbitrov ali pa ga, če ni soglasja, določi zgoraj navedeni svet.

47. Ker arbitri niso poklicni sodniki, je njihova osebna neodvisnost zagotovljena na drugih podlagah kot pri sodnikih. Zlasti ni mogoče govoriti o neodstavljenosti, ker so arbitri imenovani za konkretno zadevo, ob rešitvi katere se njihova vloga konča. Neodvisnost arbitrov temelji bolj na tem, da gre za osebe, ki so poleg tega zaposlene in za katere funkcija arbitra ni glavna poklicna dejavnost. Zato se jim ni treba bati negativnih posledic, ki bi jim bili izpostavljeni zaradi svojih odločitev; take morebitne posledice namreč v nobenem primeru ne bi vplivale na njihov poklicni in materialni položaj.

48. Kar zadeva nepristranskost arbitrov in njihovo neodvisnost v razmerju do strank v sporu, se s členom 8 in 9 uredbe-zakona št. 10/2011 zagotavljajo jamstva, podobna tistim, ki se uporabljajo za poklicne sodnike.

49. Iz tega po mojem mnenju sledi, da Tribunal Arbitral Tributário izpolnjuje pogoj neodvisnosti.

Povzetek

50. Tribunal Arbitral Tributário torej ni arbitražno sodišče, imenovano po volji strank. Po mojem mnenju ga je treba, nasprotno, šteti za del portugalskega sodnega sistema, enako kot sodišča splošne pristojnosti in upravna sodišča. Posebnost te institucije je samo v tem, da se je portugalski zakonodajalec odločil omogočiti davčnim zavezancem, da svoje spore z davčno upravo predložijo sodišču, katerega delovanje je manj formalizirano, hitrejše in cenejše kot pri rednih upravnih sodiščih. Gre za izraz težnje, ki ni omejena na Portugalsko, po manjšem formalizmu in poenostavitvi sodnih postopkov z uporabo tehnik in metod, ki spadajo med mehanizme zasebnega reševanja sporov. Prav tako gre za dejavnik specializacije sodišč in sodnikov, ki je nujna v okviru vse bolj zapletenih družbenoekonomskih odnosov in posledično tudi sporov, predloženih sodiščem. Ta – če se tako izrazim – postmoderni pristop k sodstvu je rezultat razvoja sodnega sistema in pravnega sistema v njuni celoti. Sodišče ne sme ostati brezbrizno do tega razvoja, temveč mora prilagoditi svojo prakso in torej razlago člena 267 PDEU.

26 — Glej zlasti sodbo RTL Belgium (C-517/09, EU:C:2010:821, točki 39 in 40).

27 — Tako je bilo v postopku v glavni stvari.

51. Ob upoštevanju teh elementov menim, da je treba Tribunal Arbitral Tributário opredeliti kot „sodišče države članice“ v smislu člena 267 PDEU. Izpolnjuje namreč zgoraj navedene pogoje, ki so bili določeni s sodno prakso Sodišča. Poleg tega ne vidim drugih razlogov za to, da bi se mu odrekla taka opredelitev. Nasprotno pa to ugotovitev podpira dodaten argument: na podlagi členov od 25 do 28 uredbe-zakona št. 10/2011 je pritožba zoper odločitev tega sodišča mogoča le na podlagi kršitev postopka, kot so pomanjkljiva obrazložitev ali protislovnost obrazložitve glede na vsebino odločbe, neobstoj odločbe ali kršitev postopkovnih pravil, in kar zadeva utemeljenost, samo v izjemnih primerih kršenja ustavnopravnih določb ali neupoštevanja sodne prakse upravnih sodišč. Zato bi se z zavrnitvijo možnosti, da arbitražna sodišča za davčne zadeve Sodišču predložijo zadevo v predhodno odločanje, temu odvzel precejšen del vpliva na sodno prakso portugalskih sodišč na davčnem področju, to je področju, ki je v pravu Unije obsežno usklajeno ter ima neposredne posledice za pravice in obveznosti posameznikov. V skladu s sodno prakso Sodišča pa tako tveganje spada med okoliščine, ki lahko govorijo v prid priznanju pristojnosti zadevnega organa za to, da Sodišču predloži zadevo v predhodno odločanje.²⁸

52. Rešitev, ki jo predlagam za to vprašanje dopustnosti predloga za sprejetje predhodne odločbe, vložene v obravnavani zadevi, še zdaleč ne odpira poti prihodnjim tovrstnim predlogom, ki bi jih vložile osebe ali institucije v okviru drugih načinov alternativnega reševanja sporov, zlasti v obliki pogajanj ali mediacije²⁹. Iz ustaljene sodne prakse Sodišča namreč izhaja – in to neodvisno od izpolnjevanja drugih meril – da mu lahko zadevo na podlagi člena 267 PDEU predloži le organ, ki odloča „v postopku, ki bo pripeljal do izdaje sodne odločbe“³⁰. Tribunal Arbitral Tributário izpolnjuje ta pogoj, saj gre za organ, ki je neodvisen od strank ter katerega odločbe so za stranke zavezujoče in načeloma pravnomočne, tako kot odločbe rednih sodišč. Namen postopka pred Tribunal Arbitral Tributário torej ni doseganje dogovora med strankami, izdana odločba pa nima nezavezujoče narave priporočila ali mnenja. Zaradi te značilnosti se to sodišče jasno razlikuje od mediatorja in drugih podobnih organov.

Vsebinska presoja

53. Obravnavana zadeva je nekakšno nadaljevanje zadeve Optimus – Telecomunicações.³¹ Sodišče bo imelo torej priložnost dopolniti sodno prakso, uvedeno z navedeno sodbo.

54. Najprej je treba opredeliti določbe Direktive 69/335, ki se uporabljajo za dejansko stanje v postopku v glavni stvari. Ugotoviti je namreč treba, da ta direktiva zaradi sprememb, uvedenih z Direktivo 85/303, nikakor ni vzor dobre zakonodajne tehnike.³² Predložitveno sodišče v vprašanju za predhodno odločanje med drugimi določbami omenja člen 4(2)(a) Direktive 69/335, vendar se ne zdi, da se ta določba uporablja za postopek v glavni stvari. Stranki si res nasprotujeta pri vprašanju narave transakcij povečanja kapitala, obravnavanih v postopku v glavni stvari – to je pri vprašanju, ali je šlo za

28 — Glej zlasti sodbi Broekmeulen (EU:C:1981:218, točka 16) in Gourmet Classic (C-458/06, EU:C:2008:338, točka 32).

29 — Kot so tisti, ki jih določa Direktiva 2008/52/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 21. maja 2008 o nekaterih vidikih mediacije v civilnih in gospodarskih zadevah (UL L 136, str. 3).

30 — Glej zlasti sklep Borker (138/80, EU:C:1980:162, točka 4) ter sodbi Weryński (C-283/09, EU:C:2011:85, točka 44) in Belov (C-394/11, EU:C:2013:48, točka 39).

31 — C-366/05, EU:C:2007:366.

32 — Enako je menila generalna pravobranilka E. Sharpston v točki 39 sklepnih predlogov v zadevi Optimus – Telecomunicações (EU:C:2007:58, točka 39).

denarne vložke ali ne³³ – ni pa sporno, da te transakcije niso bile izvedene v obliki „kapitalizacij[e] dobička ali trajnih ali začasnih rezerv“ v smislu te določbe Direktive. Sporne transakcije v postopku v glavni stvari spadajo v kategorijo „povečanje kapitala kapitalske družbe z vložkom sredstev katere koli vrste“ iz člena 4(1)(c).

55. Predložitveno sodišče omenja tudi odstavek 1 člena 7 Direktive. Vendar te določbe ni mogoče navajati ločeno od odstavka 2 člena 7, saj le iz povezave teh dveh določb izhaja koherentno pravilo: glede na pravni položaj v zadevni državi članici na dan 1. julija 1984 se uporablja odstavek 1 ali odstavek 2 člena 7. Če se šteje, tako kot meni predložitveno sodišče, da je predmet postopka v glavni stvari povečanje kapitala z nedenarnim vložkom sredstev – za to transakcijo pa se je 1. julija 1984 na Portugalskem plačevala kolkovina³⁴ – bi bilo treba uporabiti člen 7(2).³⁵

56. Pravno vprašanje, ki se postavlja v tej zadevi, se torej glasi, ali člen 7(2) Direktive 69/335 omogoča ponovno uvedbo dajatve na kapital za transakcije iz člena 4(1)(c) te direktive, za katere se je 1. julija 1984 plačevala taka dajatev, ki pa so bile pozneje oproščene.

57. Direktiva 69/335 v prvotni različici je določala načela uporabe dajatve na kapital za transakcije, opredeljene v tej direktivi. V skladu z njenim členom 4 je bilo dajatev na kapital treba plačevati za transakcije iz odstavka 1, za transakcije iz odstavka 2 pa se je lahko plačevala. Člen 7 Direktive je določal stopnje dajatve na kapital. Vendar je bilo z Direktivo 85/303 besedilo člena 7 Direktive 69/335 popolnoma spremenjeno. Za transakcije, ki so bile 1. julija 1984 v državah članicah oproščene plačila dajatve na kapital ali obdavčene po stopnji 0,5 % ali manj, ta določba določa njihovo dokončno oprostitev (člen 7(1)). Nasprotno pa imajo države članice glede drugih transakcij izbiro: lahko jih prav tako oprostijo ali pa jih obdavčijo po notni stopnji, ki ne presega 1 % (člen 7(2)).

58. Zakonodajalec Skupnosti je v uvodnih izjavah Direktive 85/303 to ureditev utemeljil z navedbo, da je dajatev na kapital škodljiva za razvoj podjetij in da bi bila zato najboljša rešitev njena odprava; ker pa bi bile izgube prihodkov zaradi te dajatve za nekatere države članice nesprejemljive, jim je bilo treba dati možnost, da to dajatev še naprej uporabljajo po notni stopnji.

59. Pravna narava člena 4(1) Direktive 69/335 se je torej spremenila: za države članice ne določa več obveznosti, da v njem navedene transakcije obdavčijo z dajatvijo na kapital, saj je bila ta obveznost dejansko odpravljena s členom 7 Direktive v različici, ki izhaja iz Direktive 85/303, ta pa je *lex posterior* glede na člen 4(1). Odtlej so v tej določbi samo navedene različne vrste transakcij, za katere se uporabljajo določbe v zvezi z dajatvijo na kapital.

60. Ugotoviti je treba še, ali je člen 7(2) Direktive 69/335 klavzula „standstill“, ki državam članicam omogoča le ohranitev veljavnosti obdavčenja, ki se je uporabljalo 1. julija 1984 (z eventualno prilagoditvijo stopnje dajatve), ali pa lahko države članice, kot navaja portugalska vlada v pisnih stališčih, na podlagi te določbe odpravijo in po želji ponovno uvedejo dajatev na kapital glede na konkretne usmeritve svoje davčne politike in svoje proračunske potrebe.

33 — Družba Ascendi zatrjuje, da je treba preoblikovanje terjatev delničarjev do družbe v osnovni kapital šteti za povečanje kapitala, izvedeno v denarju. V tem primeru naj bi bilo treba v obravnavani zadevi neposredno uporabiti rešitev iz sodbe Optimus – Telecomunicações (EU:C:2007:366), ki se je nanašala prav na skladnost kolkovine za take transakcije z Direktivo. Vendar se zdi, da predložitveno sodišče meni, da pri spornih transakcijah ni šlo za denarne vložke. V vsakem primeru gre za vprašanje presoje dejanskega stanja, ki je v pristojnosti predložitvenega sodišča.

34 — Glej točko 9 teh sklepnih predlogov.

35 — Portugalska republika je k Evropskim skupnostim pristopila šele 1. januarja 1986, vendar se v skladu s sodbo Optimus – Telecomunicações (EU:C:2007:366, točka 32) tudi za to državo kot referenčni datum za razlago Direktive 69/335 upošteva 1. julij 1984.

61. Sam sem brez dvoma naklonjen prvi možnosti. Prvič, kot je navedeno v uvodnih izjavah Direktive, je bila volja zakonodajalca, da se dajatev na kapital odpravi, možnost njene ohranitve pa je le izjema, ki jo je narekoval strah držav članic pred izgubo prihodkov. Če pa je država članica odpravila dajatev na kapital, je morebitna izguba prihodkov, ki je posledica tega, že nastopila, tako da ponovna uvedba te dajatve na kapital ni upravičena glede na cilje, ki jih želi zakonodajalec Unije doseči z Direktivo 85/303.

62. Drugič, ta razlaga člena 7(2) Direktive 69/335 kot klavzule „standstill“ je podprta z logiko te določbe, zlasti s sklicevanjem na pravo, ki je veljalo 1. julija 1984. Če bi imel zakonodajalec Unije namen državam članicam prepustiti svobodo, da dajatev na kapital ohranijo v veljavi, jo odpravijo in nato morebiti ponovno uvedejo, te možnosti ne bi pogojil z naključno okoliščino, da se taka dajatev na kapital v določenem znesku dejansko uporablja na dan 1. julija 1984. Sklicevanje na ta natančen datum nedvoumno kaže, da je želel zakonodajalec s tem uvesti klavzulo „standstill“.

63. Navesti je treba tudi, da je Sodišče enako stališče, sicer v okviru transakcij iz člena 4(2) Direktive 69/335 in v povezavi z nekoliko drugačnim pravnim položajem, zavzelo v sodbi Logstor ROR Poljska.³⁶ V točki 39 te sodbe je Sodišče jasno navedlo, da „država članica, ki je v skladu s členom 7(2) Direktive 69/335 po 1. juliju 1984 nekatere transakcije oprostita davka na kapital, tega davka za iste transakcije ne sme ponovno uvesti“.

64. Nazadnje je treba opozoriti, da se je v skladu s točko 26.3 Priloge III k uredbi-zakonu št. 322-B/2001 za sporne transakcije povečanja kapitala plačevala kolkovina po stopnji 0,4 %, to je stopnji, ki bi, če bi se uporabljala 1. julija 1984, nujno vodila v odpravo te dajatve na podlagi člena 7(1) Direktive 69/335. Čeprav je ta stopnja v skladu z besedilom odstavka 2 tega člena,³⁷ pa se ponovna uvedba dajatve po tej stopnji zdi še toliko težje uskladjiva z logiko člena 7 Direktive 69/335.

Predlog

65. Ob upoštevanju zgornjih ugotovitev Sodišču predlagam, naj presodi, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Tribunal Arbitral Tributário, dopusten, in naj na predloženo vprašanje odgovori:

Določbe člena 7(2) Direktive Sveta 69/335/EGS z dne 17. julija 1969 o posrednih davkih na zbiranje kapitala, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 85/303/EGS z dne 10. junija 1985, v povezavi z določbami člena 7(1) Direktive 69/335 je treba razlagati tako, da nasprotujejo temu, da država članica ponovno uvede dajatev na kapital za transakcije iz člena 4(1)(c) te direktive, za katere se je ta dajatev plačevala 1. julija 1984, ki pa so bile pozneje oproščene.

36 — C-212/10, EU:C:2011:404.

37 — Naj spomnim, da je po tej določbi dovoljena uporaba stopnje, „ki ne presega 1 %“.