



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. SZPUNAR
fremsat den 8. april 2014¹

Sag C-377/13

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

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Tribunal Arbitral Tributário (Portugal))

»Præjudiciel forelæggelse — begrebet »en ret i en af medlemsstaterne« i artikel 267 TEUF's forstand — Tribunal Arbitral Tributário — formaliteten — direktiv 69/335/EØF — kapitaltilførselsafgifter — kapitaltilførselsafgift — fritagne dispositioner — mulighed for genindførelse af en kapitaltilførselsafgift«

1. Nærværende sag drejer sig om, hvorvidt den portugisiske lovgiver har mulighed for at genindføre en stempelafgift – som blev afskaffet i 1991 – på kapitalforhøjelser i kapitalselskaber med baggrund i bestemmelserne i Rådets direktiv af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter², som ændret ved Rådets direktiv af 10. juni 1985 om ændring af direktiv 69/335/EØF³. Dette spørgsmål forekommer forholdsvis enkelt at besvare på grundlag af bestemmelserne i direktivet og aktuel retspraksis. Det springende punkt er antageligheden af den fremsatte anmodning om præjudiciel afgørelse i denne sag i betragtning af arten af det organ, der har fremsendt anmodningen.

2. Derfor vil jeg i dette forslag til afgørelse først behandle spørgsmålet om Domstolens kompetence til at træffe afgørelse om det præjudicielle spørgsmål, før jeg kort redegør for hovedsagen og foreslår et svar.

Retsforskrifter

EU-retten

3. Den lovgivning, der finder anvendelse ratione temporis på nærværende sag, udspringer af bestemmelserne i direktiv 69/335, som ændret ved direktiv 85/303. Direktiv 69/335 harmoniserer den afgift, som medlemsstaterne opkræver på kapitaltilførsel til kapitalselskaber, og som i overensstemmelse med direktivets artikel 1 betegnes »kapitaltilførselsafgift«.

1 — Originalsprog: polsk.

2 — EFT 1969, s. 405.

3 — EFT L 156, s. 23.

4. I artikel 4, stk. 1, litra c), og artikel 4, stk. 2, litra a), i direktiv 69/335 bestemmes følgende:

»1. Følgende dispositioner er undergivet kapitaltilførselsafgiften:

[...]

c) udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art

[...]

2. Følgende dispositioner kan, for så vidt de den 1. juli 1984 var pålagt 1%-satsen, fortsat pålægges kapitaltilførselsafgift:

a) udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved omdannelse af overskud, reserver eller henlæggelser

[...]«.

5. I artikel 7, stk. 1 og 2, i direktiv 69/335 bestemmes følgende:

»1. Medlemsstaterne indrømmer fritagelse for kapitaltilførselsafgift for andre end de i artikel 9 omhandlede dispositioner, som den 1. juli 1984 var fritaget for afgift eller pålagt en afgift på 0,50% eller derunder.

[...]

2. Medlemsstaterne kan for alle andre dispositioner end de i stk. 1 nævnte enten indrømme fritagelse for kapitaltilførselsafgift eller anvende denne afgift med en enhedssats på højst 1%.

[...]«

6. Følgende er bestemt i artikel 10 i førnævnte direktiv:

»Bortset fra kapitaltilførselsafgiften opkræver medlemsstaterne af selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer med erhvervsformål ingen andre skatter eller afgifter af nogen art på:

a) de i artikel 4 nævnte dispositioner

[...]«

Portugisisk ret

Bestemmelser om det forelæggende organs status

7. Ifølge oplysningerne i forelæggelseskendelsen og den portugisiske regerings bemærkninger blev indførelsen af et system med voldgiftsretter for skatteforhold gjort mulig i kraft af den tilladelse, der ligger i artikel 124 i Lei n° 3-B/2010, de 28 de abril de 2010, Orçamento do Estado para 2010⁴ (lov nr. 3-B/2010 af 28.4.2010 om fastlæggelse af statsbudgettet for 2010, herefter »lov nr. 3B/2010«). Denne bestemmelse definerer voldgift som »en alternativ tvistbilæggelsesmetode inden for skatteområdet«. I overensstemmelse med artikel 124, stk. 4, litra a)-q), i samme lov anses voldgift for at vedrøre forskellige typer konflikter mellem skatteyderne og skattemyndighederne.

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

8. På grundlag af den i foregående afsnit nævnte tilladelse vedtog man Decreto-Lei n° 10/2011, de 20 de janeiro de 2011, Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária⁵ (lovdekret nr. 10/2011 af 20.1.2011 om godkendelse af retsreglen om skattevoldgift, herefter »lovdekret nr. 10/2011«). Dette lovdekret regulerer kompetencer, udnævnelse og funktion for voldgiftsretter for skatteforholds vedkommende samt virkningerne af deres afgørelser og de tilhørende klagemuligheder. Jeg berører de væsentlige bestemmelser i lovdekret nr. 10/2011 i den del af mit forslag til afgørelse, der indeholder undersøgelsen af antageligheden af anmodningen om en præjudiciel afgørelse.

Bestemmelser om kapitaltilførselsafgiften

9. Pr. 1. juli 1984 var kapitalforhøjelser i kapitalselskaber i Portugal underlagt en stempelafgift på 2%, mens kontante kapitaltilførsler var fritaget. I 1991 blev enhver form for forhøjelse af kapitalen i kapitalselskaber fritaget.

10. I hovedsagen er det bestemmelserne i Lei n° 150/99, de 11 de setembro de 1999, Aprova o Código do Imposto do Selo⁶ (lov nr. 150/99 af 11.9.1999 om godkendelse af lov om stempelafgift), i den udgave, der var gældende i perioden 2004-2006, der finder anvendelse. Bilag III til denne lov med titlen »Tabela Geral do Imposto do Selo (em euro)« (generelle satser for stempelafgiften (i euro)) fastsætter beløbet på stempelafgiften på de forskellige dispositioner, som er underlagt den. I medfør af Decreto-Lei n° 322-B/2001, de 14 dezembro de 2001⁷ (lovdekret nr. 322-B/2001 af 14.12.2001) blev punkt 26 tilføjet bilaget; punkt 26.3 var affattet som følger:

»Forhøjelse af kapitalen i et kapitalselskab ved tilførsel af aktiver af enhver art: af den faktiske værdi af de indskud af enhver art, der er ydet eller skal ydes af selskabsdeltagerne, med fradrag af den gæld og de forpligtelser, der pålægges selskabet i forbindelse med indskuddet: 0,4%«⁸.

Faktiske omstændigheder og procedures afvikling

Faktiske omstændigheder, hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

11. Ascendi Beiras e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA (herefter »selskabet Ascendi«), som er et kapitalselskab efter portugisisk ret, foretog mellem den 15. december 2004 og den 29. november 2006 fire kapitalforhøjelser ved at konvertere aktionærernes fordringer mod selskabet til selskabskapital. Selskabet Ascendi betalte for disse dispositioner en stempelafgift på i alt 203 796 EUR.

12. Den 28. marts 2008 søgte selskabet Ascendi Autoridade Tributária e Aduaneira (den portugisiske skattemyndighed) om tilbagebetaling af dette beløb tillagt renter. Denne anmodning blev afvist ved afgørelse af 6. august 2012, der er genstanden for hovedsagen. Den 3. december 2012 forlangte selskabet Ascendi en voldgiftsret nedsat og førnævnte afgørelse annulleret.

13. Sagsøgeren påberåber sig, at afgørelsen af 6. august 2012 er ulovlig, idet den portugisiske lovgiver ifølge sagsøgeren ikke gyldigt i 2001 kunne genindføre en stempelafgift på kapitalforhøjelser i kapitalselskaber, som blev afskaffet i 1991. Skattemyndigheden mener imidlertid, at artikel 7, stk. 2, i direktivet hjemler mulighed for at genindføre en kapitaltilførselsafgift på de dispositioner, som var underlagt en sådan afgift pr. 1. juli 1984, selv om de er blevet fritaget herfor efter denne dato.

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

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

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

8 — Punkt 26 i de generelle satser for stempelafgiften blev siden ændret og sluttelig ophævet, men det er uden relevans for nærværende sag.

14. På den baggrund besluttede Tribunal Arbitral Tributário at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er artikel 4, stk. 1, litra c), og artikel 4, stk. 2, litra a), artikel 7, stk. 1, og artikel 10, litra a), i [direktiv 69/335] til hinder for en national lovgivning, såsom lovdekret nr. 322-B/2001 af 14. december 2001, hvorefter kapitalselskabers kapitalforhøjelser gennem konvertering til selskabskapital af aktionærers fordringer som følge af accessoriske ydelser leveret tidligere til selskabet, selv hvis disse accessoriske ydelser var blevet leveret i kontanter, blev pålagt stempelafgift, når der henses til, at fra den 1. juli 1984 var kapitalforhøjelser, som var foretaget på denne måde, i henhold til national lovgivning pålagt stempelafgift med en sats på 2%, og at kapitalforhøjelser foretaget i kontanter fra samme dato var fritaget fra stempelafgift?«

Retsforhandlingerne ved Domstolen

15. Anmodningen om en præjudiciel afgørelse blev fremsat den 3. juli 2013. Selskabet Ascendi, den portugisiske regering og Europa-Kommissionen fremsatte skriftlige bemærkninger. I medfør af artikel 76, stk. 2, i procesreglementet besluttede Domstolen ikke at afholde et retsmøde.

Bedømmelse

Domstolens kompetence til at træffe afgørelse om det præjudicielle spørgsmål

Indledende bemærkninger

16. I denne sag anfægtes antageligheden af anmodningen om en præjudiciel afgørelse ikke. Imidlertid anerkender Tribunal Arbitral Tributário selv i sin forelæggelseskendelse, at dette spørgsmål kan rejse tvivl, og fremlægger en række argumenter for, hvorfor den skal anses for at være en »en ret i en af medlemsstaterne« i henhold til artikel 267 TEUF. Den portugisiske regering og Kommissionen behandler ligeledes dette problem i deres skriftlige bemærkninger og konkluderer, at Domstolen har kompetence til at træffe afgørelse om det stillede præjudicielle spørgsmål.

17. Tvivlen knytter sig til det forhold, at Tribunal Arbitral Tributário ikke indgår i Portugals grundlæggende domstolssystem med forvaltningsdomstole og ordinære domstole, men udgør »en alternativ tvistbilæggelsesmetode inden for skatteområdet« – for at bruge definitionen i lov nr. 3-B/2010. Denne alternative tvistbilæggelsesmetode bygger, som det også ses af selve det forelæggende organs betegnelse, på anvendelse af visse voldgiftsteknikker til løsning af konflikter mellem en skatteyder og skattemyndigheden. Ifølge Domstolens faste retspraksis – som jeg vender tilbage til senere i dette forslag til afgørelse – er voldgiftsretter nedsat ved aftale imidlertid ikke retter i en af medlemsstaterne i henhold til artikel 267 TEUF, og Domstolen har ikke kompetence til at træffe afgørelse om præjudicielle spørgsmål fra sådanne instanser.

18. Derfor skal det undersøges, om Tribunal Arbitral Tributários særlige karakter udelukker, at den kan forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF.

Voldgiftsretter kan ikke forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål

19. Det skal først og fremmest understreges, at alene det at bruge udtrykkene »voldgift« eller »voldgiftsmand« til at betegne organet ikke nødvendigvis betyder, at det drejer sig om en voldgiftsdomstol i egentlig forstand. Faktisk kan de nationale organer med ansvar for tvistbilæggelse i forbindelse med deres virksomhed anvende særlige procedureregler for voldgiftsretter (f.eks. mulighed

for, at parterne udpeger visse medlemmer af det kollegium, der skal træffe afgørelse, forenkede procedurer og behandling i én instans). Der skal sondres mellem denne type »voldgift« og voldgift i egentlig forstand, som hviler på parternes beføjelse (vilje) til at overlade løsningen af en konflikt til en ikke-statslig (privat) ret. Denne sondring er afgørende med henblik på betegnelsen af organet i henhold til artikel 267 i TEUF.

20. I sin dom fra 1982 i Nordsee-sagen⁹ udelukkede Domstolen, at de voldgiftsretter, som var nedsat ved aftale mellem parterne, kunne forelægge den et præjudicielt spørgsmål i medfør af artikel 177 EF (nu artikel 267 TEUF). I nærværende sag har Domstolen ikke betegnet voldgiftsmanden som »en ret i en af medlemsstaterne« i traktatens forstand, idet forbindelsen mellem voldgiftsmanden og den almindelige retspleje i medlemsstaten ikke er tilstrækkelig snæver¹⁰. Denne retspraksis blev siden bekræftet i dommene i sagerne *Eco Swiss*¹¹ og *Denuit og Cordenier*¹².

21. Af Domstolens retspraksis følger, at kun medlemsstaternes myndigheder eller de organer, der af disse stater er blevet pålagt opgaver inden for retsbeskyttelsen, kan forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål, for så vidt som medlemsstaterne har ansvaret for anvendelsen og overholdelsen af EU-retten på deres territorium. De egentlige voldgiftsretter er dog hverken myndigheder i medlemsstaterne eller organer, der på disse staters vegne varetager opgaver inden for retsbeskyttelsen, men private institutioner.

22. Lige fra de første domme, hvori Domstolen fortolkede begrebet »en ret i en af medlemsstaterne« i forbindelse med præjudicielle spørgsmåls antagelighed, og nærmere bestemt i *Vaassen-Göbbels-sagen*¹³ fra 1966, har Domstolen samtidig tilladt muligheden for forelæggelse af præjudicielle spørgsmål fra et offentligretligt voldgiftsorgan. Domstolen traf siden i andre sager¹⁴ lignende afgørelser, og senest i sin *Merck Canada-kendelse*¹⁵ antog Domstolen et præjudicielt spørgsmål forelagt af et portugisisk organ med en status, der om ikke er identisk med, så i hvert fald svarer til Tribunal Arbitral Tributários.

23. Hvordan bør Tribunal Arbitral Tributário under disse omstændigheder betegnes ifølge nævnte retspraksis?

24. Jeg vil indledningsvis bemærke, at voldgiften i egentlig forstand er kendetegnet ved sin ikke-statslige karakter. Voldgiftsretterne er private retter, som i statslige retters sted og i kraft af parternes frie vilje undersøger og løser konflikter¹⁶.

25. Den første af disse karakteristika betyder, at en voldgiftsrets kompetence har kontraktmæssig oprindelse (voldgiftsklausul). Parterne træffer – inden for rammerne af deres frie vilje – beslutningen om at indbringe en konflikt for en voldgiftsinstans. De kan ligeledes definere principperne for voldgiftsrettens funktionsmåde, procedurereglerne og de principper, hvorefter voldgiftsretten træffer afgørelse om sagen. Ved at forelægge deres konflikt for en voldgiftsret giver parterne afkald på deres ret til at indbringe den for en statslig domstol og dermed på den retsplejeordning, som staten stiller til rådighed¹⁷.

9 — 102/81, EU:C:1982:107.

10 — Jf. præmis 10-13 i dommen. De elementer, der taler imod antageligheden af præjudicielle spørgsmål forelagt af voldgiftsretter, anføres nærmere af generaladvokat G. Reischl i forslag til afgørelse i sag Nordsee (102/81, EU:C:1982:31).

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

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

13 — 61/65, EU:C:1966:39.

14 — Jf. f.eks. dom *Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark* (109/88, EU:C:1989:383, præmis 7-9).

15 — C-555/13, EU:C:2014:92, præmis 15-25.

16 — Jf. nærmere om voldgiftens karakteristika f.eks.: T.E. Carbonneau, *The Law and Practice of Arbitration*, New York 2007, T. Ereciński, K. Weitz, *Sąd Arbitrażowy*, Warszawa 2008, J.P. Lachmann, *Handbuch für die Schiedsgerichtspraxis*, Köln 2008, A. Szumański (red.) *Arbitraż handlowy*, Warszawa, 2010.

17 — T. Ereciński og K. Weitz, op.cit., s. 21.

26. At forelægge en voldgiftsret en konflikt indebærer nemlig, at parterne har fravalgt de statslige domstoles kompetence i så henseende. I mangel af en voldgiftsklausul henhører deres konflikt under de statslige domstoles kompetence. Voldgiftsretten er derfor en privat ret. Det skal understreges, at selve muligheden for at forelægge en konflikt for en voldgiftsret skal fremgå af lovens bestemmelser. Disse definerer bl.a. den type konflikter, som kan løses ved voldgift (»zdatność arbitrażowa«, »arbitrability«, »arbitrabilité«, »Schiedsfähigkeit«). Det drejer sig i princippet om privatretlige konflikter¹⁸.

27. I lyset af det ovenstående mener jeg ikke, at Tribunal Arbitral Tributário kan betragtes som en voldgiftsret i egentlig forstand, som alene derfor ikke gyldigt vil kunne forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF.

28. Denne konklusion bygger primært på det forhold, at det ikke drejer sig om en ret, der er nedsat på grundlag af en aftale mellem parterne, men på grundlag af de bestemmelser i portugisisk ret, der er nævnt i punkt 7 og 8 i dette forslag til afgørelse. Voldgift i skatteanliggender er ganske vist en alternativ tvistbilæggelsesmetode, i den forstand at sagsøgeren, i det foreliggende tilfælde skatteyderen, har mulighed for at vælge mellem voldgiftsretten og forvaltningsdomstolen. Imidlertid er denne valgmulighed mellem retsmidler fastsat i loven og er åben for enhver skatteyder vedrørende enhver konflikt i henhold til artikel 124, stk. 4, litra a)-q), i lov nr. 3-B/2010 uden at være betinget af parternes udtrykkelige vilje til at vælge voldgift til konfliktløsning.

29. Den type retsforhold, der henhører under denne rets kompetence, nemlig skatteforhold, bidrager også til at udelukke, at Tribunal Arbitral Tributário kan betegnes som en egentlig voldgiftsret. På dette område – til forskel fra de retsforhold, der henhører under privatretten – opstår hverken reglerne for tvistbilæggelse eller navnlig selve eksistensen af retsforholdet og dets indhold af parternes vilje, men reguleres udelukkende af retlige bestemmelser, som automatisk forbinder skattepligtens opståen med visse hændelser. Skattepligtens genstand rummer da heller ikke i kraft af sin art en mulighed for voldgift, som ville gøre det muligt at forelægge tvister på dette område for en ret, som er nedsat ved parternes vilje.

30. Endelig skal det bemærkes, at en af parterne i skatteforhold altid er staten i dens egenskab af offentlig myndighed, der varetager de dermed forbundne funktioner, nemlig beskatning og opkrævning af skatter og afgifter, som i vore dage er statens beføjelse. Det er tilstrækkeligt til at påvise, at et organ, der bilægger tvister på området, f.eks. Tribunal Arbitral Tributário, ikke er en privat ret.

31. Påstanden om, at Tribunal Arbitral Tributário ikke er en voldgiftsret ifølge den retspraksis, der er nævnt i punkt 20 i dette forslag til afgørelse, foregriber dog ikke dens betegnelse som en ret i en af medlemsstaterne i henhold til artikel 267 TEUF. For at svare på dette spørgsmål må jeg undersøge, om betingelserne ifølge Domstolens retspraksis i denne henseende er opfyldt. Der kan opstå tvivl om især elementer vedrørende det undersøgte organs funktionsmåde, hvorved der anvendes teknikker, der er karakteristiske for voldgiftsretterne.

18 — Retslitteraturen beskæftiger sig primært med spørgsmålet om, hvorvidt det udelukkende kan dreje sig om formueretlige tvister eller også ikke-formueretlige tvister. Derimod stilles spørgsmålet om, hvorvidt konflikter i skatteforhold kan løses ved voldgift, ikke. Jf. A. Szumański i: A. Szumański (red.), op.cit., s. 8 og 9. Jf. også B. Hanotiau, *L'arbitrabilité*, *Recueil des cours de l'Académie de droit international de La Haye*, bind 296 (2002), Den Haag, 2003.

Betingelser, der gør det muligt at betegne det forelæggende organ som en ret i en af medlemsstaterne i artikel 267 TEUF's forstand

32. Begrebet »en ret i en af medlemsstaterne« i artikel 267 TEUF's forstand er et selvstændigt EU-retligt begreb, men hverken traktaterne eller Domstolens retspraksis giver en generel definition af dette udtryk. I betragtning af mangfoldigheden af de organer, der i de forskellige medlemsstater varetager tvistbilæggelse, kan man i øvrigt spørge sig selv, om det er muligt og nødvendigt at give en sådan definition.

33. I mangel af en generel definition af dette begreb er Domstolen – i tvivlstilfælde – nødt til at vurdere fra sag til sag, om det organ, der har forelagt den en anmodning om en præjudiciel afgørelse, faktisk var beføjet til det¹⁹. I forbindelse med denne retspraksis har der dog ikke desto mindre tegnet sig en samling betingelser, som uden at være afgørende eller udtømmende udgør referencen for enhver vurdering af den retslige karakter af et organ, der har forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål. Disse betingelser kan fremover betragtes som »kodificeret« i fast retspraksis²⁰ og er ligeledes nævnt i punkt 9 i anbefalingerne til de nationale retter vedrørende forelæggelse af præjudicielle spørgsmål²¹.

34. Det bør derfor undersøges, om betingelserne for at betegne Tribunal Arbitral Tributário som en ret i en medlemsstat i artikel 267 TEUF's forstand er opfyldt. Der skal i denne henseende tages hensyn til det forhold, at det alternative tvistbilæggelsessystem på skatteområdet, som er oprettet i portugisisk ret – som jeg allerede har mindet om – anvender en række teknikker og procedureregler, som hører til voldgiftsretterne og afviger fra de traditionelle retters funktionsprincipper. Formålet er, at dette system giver mulighed for hurtig løsning af konflikter og om muligt til en mindre omkostning, idet det tilbyder et reelt alternativ til forvaltningsdomstolene. Dette særlige træk skal indgå i undersøgelsen af spørgsmålet om, hvorvidt de forskellige betingelser er opfyldt.

– Organets oprettelse ved lov og dets permanente karakter

35. I overensstemmelse med fast retspraksis kan Domstolen kun anmodes om en præjudiciel afgørelse af et organ, der er nedsat permanent på grundlag af en medlemsstats lovbestemmelser. Denne betingelse er efter min mening opfyldt. Som jeg anførte i punkt 28 i dette forslag til afgørelse, bygger voldgift på skatteområdet på bestemmelserne i lov nr. 3-B/2010 og lovdekret nr. 10/2011. Med disse retsakter indføres et permanent voldgiftssystem på skatteområdet, og der gives en præcis definition af systemets funktionsprincipper.

36. Konkret udnævnes det kollegium, der skal træffe afgørelse, ganske vist specifikt til hver sag på den berørte skatteydere anmodning, men skatteyderens ret til at anmode om nedsættelse af en voldgiftsret udspringer sammen med de nærmere bestemmelser om udnævnelsen af kollegiets medlemmer af lovens bestemmelser. Skatteyderens anmodning er her blot den akt, der udløser anvendelsen af disse bestemmelser.

37. Spørgsmålet om Tribunal Arbitral Tributários permanente karakter kan vække samme forbehold, idet man må spørge, om dette kollegium, der udnævnes til at træffe afgørelse, kan betegnes som permanent, når det kun eksisterer til at varetage en enkelt sag. Jeg tror dog ikke, at man er nødt til at behandle dette spørgsmål på baggrund af de forskellige kollegier, der er udnævnt til at træffe afgørelse i

19 — Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer har i forslag til afgørelse i sag *De Coster* (C-17/00, EU:C:2001:366) nærmere, om end kritisk, analyseret retspraksis på området.

20 — Jf. navnlig domme *Dorsch Consult* (C-54/96, EU:C:1997:413, præmis 23), *Syfait m.fl.* (C-53/03, EU:C:2005:333, præmis 29) og *Forposta* (tidligere *Praxis*) og *ABC Direct Contact* (C-465/11, EU:C:2012:801, præmis 17).

21 — EUT 2012 C 338, s. 1.

specifikke sager, men ud fra en systematisk vinkel²². Tribunal Arbitral Tributário er ikke en ad hoc-ret, men blot et element i et tvistbilæggesystem, som – om end det optræder i form af midlertidige dommerkollegier, hvis virksomhed afsluttes samtidig med sagen, som de er udnævnt til at afgøre – samlet set har permanent karakter.

– Karakter af obligatorisk retsinstans

38. I overensstemmelse med de principper, der er fastlagt i Domstolens retspraksis, skal det være obligatorisk for parterne at forelægge deres tvist for det forelæggende organ. Det kan altså ikke alene være et resultat af deres vilje, sådan som det er tilfældet med de egentlige voldgiftsretter. Nærværende sag vedrører et organ, som præsenteres som et element i »et alternativt tvistbilæggesystem« på skatteområdet. Med andre ord har skatteyderen, som ønsker en retslig løsning på den tvist, han har med skattemyndigheden, valget mellem at indbringe den for forvaltningsdomstolen eller at anmode om nedsættelse af en voldgiftsret for skatteforhold, og skattemyndigheden har pligt til at rette sig efter skatteyderens valg²³.

39. Man kan derfor spørge sig selv om, hvorvidt Tribunal Arbitral Tributário som ret betragtet bør anses for at være obligatorisk for parterne, i det omfang skatteyderen – altså normalt den part, der indleder en skattesag – ikke har pligt til at forelægge dette organ tvisten, men kan henvende sig til forvaltningsdomstolen. Det faktum, at skattemyndigheden har pligt til at acceptere skatteyderens valg af ret, forekommer mig ikke afgørende i sig selv, for det har med domstolskompetence at gøre. Så snart en sagsøger har indbragt en sag for en kompetent domstol, uanset om det er på baggrund af lovens bestemmelser eller en aftale mellem parterne, er det da også ligeledes udelukket, at den sagsøgte gyldigt kan anfægte denne kompetence²⁴.

40. Efter min opfattelse har voldgift på skatteområdet i den foreliggende portugisiske form det for undersøgelsen af nærværende spørgsmål væsentlige kendetegn, at skatteyderens ret hvad angår valget af retsmidler ikke hidrører fra deres eget initiativ, men lovgiverens vilje, idet lovgiver har indført to forskellige systemer til konfliktløsning med skattemyndigheden. Ingen af disse systemer er i sig selv obligatoriske, men skatteyderen skal vælge et af dem, hvis han ønsker en retslig løsning på den tvist, han har med skattemyndigheden. I overensstemmelse med artikel 3, stk. 2, i lovdekret nr. 10/2011 udelukker indgivelsen af en anmodning om nedsættelse af en voldgiftsret faktisk retten til at anfægte skattemyndighedens afgørelse ved en forvaltningsdomstol. Ved anvendelse af artikel 24, stk. 1, i samme lovdekret er voldgiftsavgørelsen i sagen dog bindende for skattemyndigheden. Skattevoldgift er derfor ikke et supplerende retsmiddel, som skatteyderen ville have til rådighed, men et reelt alternativ til det traditionelle retsvæsen. I den henseende forekommer det mig, at betingelsen om det forelæggende organs karakter af obligatorisk retsinstans er opfyldt²⁵.

22 — Et synspunkt, der deles af generaladvokat Lenz i forslag til afgørelse i sag Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark (109/88, EU:C:1989:228, punkt 21).

23 — I overensstemmelse med portaria n° 112-A/2011 de 22 de março de 2011 (dekret nr. 112-A/2011 af 22.3.2011, *Diário da República*, série I, n° 57), udstedt med hjemmel i artikel 4, stk. 1, i lovdekret nr. 10/2011, er kompetencen for voldgiftsretterne for skatteforhold obligatorisk for skattemyndigheden pligt til i sager, hvor tvistens værdi ikke overstiger 10 000 000 EUR.

24 — Det skal dog bemærkes, at det forelæggende organs karakter af obligatorisk retsinstans for den sagsøgte af Domstolen blev betragtet som et tilstrækkeligt element til at anse dette kriterium for opfyldt i dom Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark (EU:C:1989:383, præmis 7).

25 — Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer har givet udtryk for et lignende synspunkt i punkt 29 i forslag til afgørelse Emmanuel (C-259/04, EU:C:2006:50). I dom Broekmeulen (246/80, EU:C:1981:218) antog Domstolen ligeledes det præjudicielle spørgsmål, som blev forelagt af et uafhængigt fagligt organ, selv om sagsøgeren havde mulighed for som alternativ at indbringe sagen for de almindelige domstole (jf. dommens præmis 15).

– Kontradiktorisk sagsbehandling og anvendelse af retsregler

41. Artikel 15-20 i lovdekret nr. 10/2011 definerer de principper, der finder anvendelse på proceduren ved voldgiftsretter for skatteforhold. Disse principper garanterer navnlig den kontradiktoriske karakter af sagsbehandlingen og parternes ligestilling. Overtrædelse af disse principper kan i henhold til artikel 28 i lovdekretet give anledning til at klage til forvaltningsdomstolen over voldgiftsafgørelsen.

42. Artikel 2, stk. 2, i lovdekret nr. 10/2011 bestemmer, at voldgiftsretterne for skatteforhold træffer afgørelse i overensstemmelse med lovens regler, hvorved anvendelse af billighedsprincippet udelukkes. Det er i øvrigt indlysende, idet disse retter har til opgave at undersøge forvaltningsafgørelser på skatteområdet, især med hensyn til disses overensstemmelse med loven.

43. Jeg mener derfor, at betingelserne – ifølge retspraksis – om den kontradiktoriske sagsbehandling og anvendelsen af retsreglerne i det organ, der træffer afgørelse, i dette tilfælde Tribunal Arbitral Tributário, ubestrideligt er opfyldt.

– Uafhængighed

44. Betingelsen om uafhængighed skal undersøges i henseende til to aspekter²⁶. Det eksterne aspekt vedrører organets og dets medlemmers uafhængighed af de personer eller institutioner, der ikke har med tvisten at gøre – den udøvende magt, instanser, der er højere i hierarkiet, osv. Det interne aspekt vedrører organets medlemmers upartiskhed i forhold til tvistens parter og fraværet af personlig interesse i dens afgørelse.

45. Voldgiftsretterne for skatteforhold er ikke en del af skattemyndigheden eller andre institutioner under den udøvende magt. De repræsenterer et element af den dømmende magt og udøver deres virksomhed i Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária (center for forvaltnings- og skattevoldgift), som yder dem administrativ og teknisk bistand. De er uafhængige i deres afgørelse og har alene pligt til at overholde loven og forvaltningsdomstolenes retspraksis, idet deres afgørelser i princippet er endelige og retskraftige (se punkt 51 i dette forslag til afgørelse).

46. Disse voldgiftsretter for skatteforhold er, når de træffer afgørelse, sat med en enevoldgiftsmand eller tre voldgiftsmænd. Artikel 6-9 i lovdekret nr. 10/2011 fastsætter de nærmere bestemmelser om udnævnelse af voldgiftsmænd og de etiske regler, de skal overholde. De udnævnes af Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (etisk råd for centret for forvaltningsvoldgift) og vælges blandt de voldgiftsmænd, der er opført i en fortegnelse udarbejdet af denne institution²⁷, eller eventuelt af parterne, i hvilket tilfælde det altid vil være et kollegium af tre personer, hvis formand udpeges med samtykke fra de to andre voldgiftsmænd eller i tilfælde af uenighed af førnævnte råd.

47. Da voldgiftsmændene ikke er uddannede dommere, er deres personlige uafhængighed garanteret i kraft af andre forhold end dommeres. Navnlig ville der ikke reelt være tale om uafsættelighed, idet voldgiftsmændene udpeges til en specifik sag, efter afslutningen af hvilken deres rolle er udspillet. Voldgiftsmændenes uafhængighed hidrører snarere fra det forhold, at det drejer sig om personer, som sidder i en stilling andetsteds, og hvis opgave som voldgiftsmand ikke er deres primære erhvervsaktivitet. De skal derfor ikke bekymre sig om de negative konsekvenser, som deres afgørelse kunne udsætte dem for. Disse eventuelle konsekvenser ville i hvert fald under ingen omstændigheder få indvirkning på deres professionelle og økonomiske status.

26 — Jf. navnlig dom RTL Belgium (C-517/09, EU:C:2010:821, præmis 39 og 40).

27 — Dette var tilfældet i hovedsagen.

48. Hvad angår voldgiftsmændenes upartiskhed og deres uafhængighed af tvistens parter giver artikel 8 og 9 i lovdekret nr. 10/2011 tilsvarende garantier som dem, der gælder for professionelle dommere.

49. Deraf følger efter min mening, at Tribunal Arbitral Tributário opfylder kriteriet om uafhængighed.

Sammenfatning

50. Tribunal Arbitral Tributário er således ikke en voldgiftsret, der er nedsat i kraft af parternes vilje. Tværtimod mener jeg, at den bør anses for at være et element i det portugisiske domstolssystem med samme status som ordinære domstole og forvaltningsdomstole. Det særlige ved denne institution ligger udelukkende i, at den portugisiske lovgiver har besluttet at tillade skatteyderne at indbringe deres tvister med skattemyndigheden for en ret, der fungerer på en mindre formaliseret, hurtigere og billigere måde end de almindelige forvaltningsdomstole. Den er manifestationen af en tendens, som ikke kun ses i Portugal, til mindre formalisme og mere forenkling af retslige procedurer ved anvendelse af teknikker og ordninger, som bruges i private konfliktløsningsmekanismer. Den rummer også et element af specialisering af domstole og dommere, som er nødvendig i forbindelse med den stigende kompleksitet i samfundsøkonomiske forhold og derfor ligeledes i de tvister, der indbringes for domstole og retter. Denne så at sige postmoderne tilgang til retsvæsenet er resultatet af udviklingen i domstols- og retssystemet samlet set. Domstolen kan ikke sidde denne udvikling overhørig, men bør tilpasse sin praksis derefter og dermed også fortolkningen af artikel 267 TEUF.

51. Jeg mener på baggrund af disse elementer, at man bør betegne Tribunal Arbitral Tributário som »en ret i en af medlemsstaterne« i artikel 267 TEUF's forstand. Den opfylder nemlig førnævnte betingelser, som er fastlagt i Domstolens praksis. Jeg ser heller ikke andre grunde til at afvise, at den har denne karakter. Der er til gengæld endnu et argument for denne konklusion: I medfør af artikel 25-28 i lovdekret nr. 10/2011 kan denne rets afgørelse kun påklages på grund af rettergangsfejl, f.eks. mangler ved begrundelsen eller modsætning mellem denne begrundelse og afgørelsens indhold, manglende afgørelse eller overtrædelse af procedurereglerne og vedrørende sagens realitet udelukkende i særlige tilfælde af overtrædelse af forfatningsmæssige normer eller manglende overholdelse af forvaltningsdomstolens retspraksis. Derfor ville det at nægte voldgiftsretterne for skatteforhold muligheden for at forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål fratage disse en betydelig del af deres indflydelse på de portugisiske domstoles retspraksis på skatteområdet, dvs. på et område, der i vidt omfang er harmoniseret med EU-retten og har en direkte indflydelse på borgernes rettigheder og pligter som retssubjekter. Ifølge Domstolens retspraksis er en sådan risiko dog en af de omstændigheder, der kan tale for en anerkendelse af det omhandlede organs kompetence til at forelægge Domstolen et præjudicielt spørgsmål²⁸.

52. Den løsning, jeg foreslår, på spørgsmålet om antageligheden af den fremsatte anmodning om præjudiciel afgørelse i denne sag, åbner langt fra op for fremtidige anmodninger om præjudiciel afgørelse fra personer eller institutioner, der optræder i forbindelse med andre alternative konfliktløsningsmetoder, f.eks. forhandling eller mægling²⁹. Det kan faktisk udledes af Domstolens faste retspraksis – og uafhængigt af foreningen af andre kriterier – at præjudicielle spørgsmål i medfør af artikel 267 TEUF kun kan forelægges Domstolen af retter, som skal træffe afgørelse »i en sag, der skal føre til en afgørelse af judicial karakter«³⁰. Tribunal Arbitral Tributário opfylder denne betingelse, idet det drejer sig om et organ, der er uafhængigt af parterne, hvis afgørelser er bindende

28 — Jf. navnlig domme Broekmeulen (EU:C:1981:218, præmis 16) og Gourmet Classic (C-458/06, EU:C:2008:338, præmis 32).

29 — F.eks. de metoder, der reguleres i Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 2008/52/EF af 21.5.2008 om visse aspekter af mægling på det civil- og handelsretlige område (EUT L 136, s. 3).

30 — Jf. navnlig kendelse Borker (138/80, EU:C:1980:162, præmis 4) og domme Weryński (C-283/09, EU:C:2011:85, præmis 44) og Below (C-394/11, EU:C:2013:48, præmis 39).

for disse og i princippet er endelige i lighed med ordinære domstoles afgørelser. Proceduren ved Tribunal Arbitral Tributário har således ikke til formål at frembringe en aftale mellem parterne, og den afgivne afgørelse har ikke den ikke-bindende karakter af en anbefaling eller en udtalelse. Denne karakteristik gør det muligt klart at skelne denne ret fra en mægler og tilsvarende organer.

Sagens realitet

53. Nærværende sag udgør på en måde en udløber af sagen Optimus-Telecomunicações³¹. Domstolen får derved anledning til at supplere den retspraksis, der blev påbegyndt i denne dom.

54. Det skal først og fremmest fastslås, hvilke bestemmelser i direktiv 69/335 der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Det kan faktisk konstateres, at dette direktiv i kraft af de ændringer, der blev indført ved direktiv 85/303, ikke er nogen model for god lovgivningsteknik³². Den forelæggende ret nævner i sit præjudicielle spørgsmål blandt andre bestemmelser artikel 4, stk. 2, litra a), i direktiv 69/335, men denne bestemmelse synes ikke at finde anvendelse på hovedsagen. Parterne er ganske vist uenige om spørgsmålet om arten af de undersøgte kapitalforhøjelsesdispositioner i hovedsagen – dvs. hvorvidt det drejer sig om kontante indskud³³ – men det ligger fast, at disse dispositioner ikke skete i form af en »omdannelse af overskud, reserver eller henlæggelser« som omhandlet i denne bestemmelse i direktivet. De i hovedsagen omstridte dispositioner hører under kategorien »udvidelse af kapitalen i et kapitalselskab ved indskud af enhver art« som omhandlet i nævnte artikel 4, stk. 1, litra c).

55. Den forelæggende ret nævner også direktivets artikel 7, stk. 1. Denne bestemmelse kan dog ikke citeres uafhængigt af stk. 2 deri, idet kun kombinationen af disse to bestemmelser danner en sammenhængende norm: Afhængig af den retslige situation i den pågældende medlemsstat pr. 1. juli 1984 finder stk. 1 eller stk. 2 i artikel 7 anvendelse. Hvis man i lighed med den forelæggende ret mener, at hovedsagens genstand er en kapitalforhøjelse ved indskud af anden art end kontanter – en disposition, der blev underlagt en stempelafgift³⁴ i Portugal pr. 1. juli 1984 – ville man skulle anvende artikel 7, stk. 2³⁵.

56. Det juridiske problem i nærværende sag vedrører således spørgsmålet om, hvorvidt artikel 7, stk. 2, i direktiv 69/335 gør det muligt at genindføre en kapitaltilførselsafgift på de dispositioner, der er omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 1, litra c), og som var underlagt en sådan afgift pr. 1. juli 1984, men som siden blev fritaget.

57. Direktiv 69/335 fastsatte i sin oprindelige udgave principperne for anvendelse af en kapitaltilførselsafgift på de dispositioner, der er defineret i direktivet. I overensstemmelse med direktivets artikel 4 skulle dispositionerne i stk. 1 være underlagt en kapitaltilførselsafgift, og dispositionerne i stk. 2 kunne være underlagt en sådan. Direktivets artikel 7 fastsatte satserne for kapitaltilførselsafgiften. Direktiv 85/303 ændrede dog fuldstændig ordlyden i artikel 7 i direktiv 69/335. For dispositioner, som pr. 1. januar 1984 var fritaget for kapitaltilførselsafgift eller afgiftsbelagt med en

31 — Dom Optimus-Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:366).

32 — Det bemærker generaladvokat Sharpston også i forslag til afgørelse i sag Optimus-Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:58, punkt 39).

33 — Selskabet Ascendi hævder, at konverteringen af aktionærernes fordringer mod selskabet til selskabskapital skal anses for at være en kontant kapitaltilførsel. I så fald ville det i nærværende sag være på sin plads at anvende løsningen i dom Optimus-Telecomunicações (EU:C:2007:366), som netop vedrørte overensstemmelsen med direktivet af stempelafgiften på sådanne dispositioner. Den forelæggende ret synes imidlertid at mene, at de omstridte dispositioner ikke udgjorde kontante kapitaltilførsler. Det er under alle omstændigheder et spørgsmål om vurdering af de faktiske omstændigheder, som hører under den forelæggende rets kompetence.

34 — Jf. punkt 9 i dette forslag til afgørelse.

35 — Den Portugisiske Republik tiltrådte først De Europæiske Fællesskaber den 1.1.1986, men i overensstemmelse med dom Optimus-Telecomunicações (EU:C:2007:366, præmis 32) er datoen den 1.7.1984 også for denne stat referencedatoen for så vidt angår fortolkningen af direktiv 69/335.

sats på 0,5% eller derunder i medlemsstaterne, pålægger bestemmelsen medlemsstaterne at indrømme definitiv fritagelse (artikel 7, stk. 1). Til gengæld har medlemsstaterne et valg hvad de øvrige dispositioner angår: De kan enten indrømme dem fritagelse for kapitaltilførselsafgift eller anvende en enhedssats på højst 1% på dem (artikel 7, stk. 2).

58. I betragtningerne til direktiv 85/303 begrundet fællesskabslovgiver denne bestemmelse ved at hævde, at kapitaltilførselsafgiften er til ulempe for virksomhedernes udvikling, og at den bedste løsning derfor ville være at afskaffe den. Imidlertid var det, da tabene ved afskaffelsen af afgiften for visse medlemsstater var uacceptable, på sin plads at give dem mulighed for fortsat at anvende denne afgift til en enhedssats.

59. Den normative karakter af artikel 4, stk. 1, i direktiv 69/335 har dermed ændret sig: Den indebærer ikke længere, at medlemsstaterne har pligt til at lægge en kapitaltilførselsafgift på de dispositioner, der opregnes i bestemmelsen, idet denne pligt faktisk blev afskaffet med direktivets artikel 7 i den udgave, der indføres ved direktiv 85/303, som er en senere lov end artikel 4, stk. 1. Fremover angiver denne bestemmelse udelukkende de forskellige dispositionstyper, hvorpå bestemmelserne om kapitaltilførselsafgift finder anvendelse.

60. Jeg mangler nu at fastslå, om artikel 7, stk. 2, i direktiv 69/335 udgør en standstill-klausul, som kun giver medlemsstaterne mulighed for at fastholde afgiften, som den var gældende pr. 1. januar 1984 (med eventuel justering af satsen), eller, som den portugisiske regering foreslår i sine skriftlige bemærkninger, om den tillader medlemsstaterne frit at ophæve og genindføre en kapitaltilførselsafgift afhængig af den konkrete finanspolitik og de budgetmæssige behov.

61. Jeg hælder helt klart til den første mulighed. For det første var det lovgivers hensigt ifølge direktivets betragtninger at ophæve kapitaltilførselsafgiften, idet muligheden for at fastholde den udelukkende bestod i en undtagelse motiveret af medlemsstaternes frygt for tab af indtægter. Hvis en medlemsstat har afskaffet kapitaltilførselsafgiften, har det eventuelle deraf følgende tab af indtægter imidlertid allerede fundet sted, hvorfor genindførelsen af denne kapitaltilførselsafgift ikke er berettiget ud fra de mål, som fællesskabslovgiver forfulgte med direktiv 85/303.

62. For det andet underbygges denne fortolkning af artikel 7, stk. 2, i direktiv 69/335 som en standstill-klausul af logikken i denne bestemmelse, navnlig fordi der henvises til den retstilstand, der var gældende pr. 1. juli 1984. Hvis lovgiver havde haft til hensigt at lade medlemsstaterne frit vælge at opretholde, ophæve og eventuelt siden genindføre en kapitaltilførselsafgift, havde lovgiver ikke gjort en sådan mulighed betinget af den tilfældige omstændighed, at en sådan kapitaltilførselsafgift af et vist beløb faktisk var gældende pr. 1. juli 1984. Henvisningen til denne præcise dato viser utvetydigt lovgivers hensigt om at indføre en sådan standstill-klausul.

63. Det skal ligeledes bemærkes, at Domstolen indtog samme holdning, ganske vist i forbindelse med de dispositioner, der er nævnt i artikel 4, stk. 2, i direktiv 69/335, til en retlig situation, der var en anelse anderledes, i sin dom i sagen *Logstor Ror Polska*³⁶. I præmis 39 i denne dom anfører Domstolen klart, »[...] at en medlemsstat, der i henhold til artikel 7, stk. 2, i direktiv 69/335 efter den 1. juli 1984 har afstået fra at pålægge visse transaktioner kapitaltilførselsafgift, ikke kan genindføre en sådan afgiftspåleggelse på de samme transaktioner«.

36 — C-212/10, EU:C:2011:404.

64. Endelig skal det bemærkes, at de omstridte kapitalforhøjelser i overensstemmelse med punkt 26.3 i bilag III til lovdekret nr. 322-B/2011 var underlagt en stempelafgift på 0,4%, dvs. til en sats, som nødvendigvis ville have medført afskaffelse på grundlag af artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335, hvis den havde været gældende pr. 1. juli 1984. Selv om denne sats er i overensstemmelse med ordlyden i stk. 2 i denne artikel³⁷, synes genindførelsen af en afgift til denne sats imidlertid at være desto vanskeligere at forene med logikken i artikel 7 i direktiv 69/335.

Forslag til afgørelse

65. I lyset af de ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at anse Tribunal Arbitral Tributários anmodning om en præjudiciel afgørelse for antagelig og give følgende svar på det fremlagte spørgsmål:

»Artikel 7, stk. 2, i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985, og artikel 7, stk. 1, i direktiv 69/335 bør samlet set fortolkes således, at de er til hinder for en medlemsstats genindførelse af en kapitaltilførselsafgift på de i direktivets artikel 4, stk. 1, litra c), nævnte dispositioner, som var underlagt en sådan afgift pr. 1. juli 1984, men som siden er blevet fritaget herfor.«

37 — Jeg minder om, at der herefter tillades anvendelse af afgift »med en enhedssats på højst 1%«.