Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 8 april 2014[1]

Mål C-377/13

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

[begäran om förhandsavgörande från Tribunal Arbitral Tributário (Portugal)]

”Begäran om förhandsavgörande — Begreppet domstol i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 267 FEUF — Tribunal Arbitral Tributário — Upptagande till sakprövning — Direktiv 69/335/EEG — Indirekta skatter på kapitalanskaffning — Skatt på kapitaltillskott — Transaktioner som är undantagna från skatteplikt — Möjlighet att återinföra en skatt på kapitaltillskott”

1. I förevarande fall rör det sig om huruvida den portugisiske lagstiftaren kan återinföra en stämpelskatt på transaktioner som företas i syfte att öka bolagskapitalet i kapitalbolag som avskaffades år 1991 på grundval av bestämmelser i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning,[2] i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 om ändring av rådets direktiv 69/335/EEG.[3] Frågan förefaller relativt enkel att besvara på grundval av direktivbestämmelserna och hittillsvarande rättspraxis. Ett allvarligare problem är frågan huruvida förevarande begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning med avseende på den särskilda karaktären hos det organ som framställt begäran.

2. I detta förslag till avgörande kommer jag därför för det första att ta ställning till frågan huruvida domstolen är behörig att pröva tolkningsfrågan och sedan kort befatta mig med målet i sak för att därefter lämna mitt förslag till avgörande.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3. De i förevarande mål relevanta bestämmelser som är tillämpliga i tiden (ratione temporis), är bestämmelserna i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303. Genom direktiv 69/335 harmoniseras skatten på tillskott av kapital till bolag, som enligt artikel 1 i nämnda direktiv betecknas som skatt på kapitaltillskott.

1 — Originalspråk: polska.
2 — EGT L 249, s. 25.
3 — EGT L 156, s. 23.

4. Artikel 4.1 c och 4.2 a i direktiv 69/335 har följande lydelse:

”1. Skatt på kapitaltillskott skall uttas vid följande transaktioner:

…

c) En ökning av en kapitalassociations kapital genom ett tillskott av varje slags tillgångar.

…

2. Under förutsättning att skattesatsen uppgick till 1 procent per den 1 juli 1984, får skatt på kapitaltillskott även fortsättningsvis tas ut på följande transaktioner:

a) En ökning av en kapitalassociations kapital genom kapitalisering av vinster eller av permanenta eller tillfälliga reserver

…”.

5. I artikel 7.1 och 7.2 i direktiv 69/335 föreskrivs följande:

”1. Medlemsstaterna ska inte tillämpa skatt på kapitaltillskott på andra transaktioner än dem som avses i artikel 9, vilka var undantagna från sådan skatt eller vilka den 1 juli 1984 beskattades enligt en skattesats på 0,50 procent eller lägre.

…

2. Medlemsstaterna får beträffande andra transaktioner än dem som avses i punkt 1 antingen undanta dessa från skatt på kapitaltillskott eller beskatta dem efter en enhetlig skattesats på högst 1 procent.”

…”.

6. I artikel 10 i nämnda direktiv anges följande:

”Medlemsstaterna får, utöver skatten på kapitaltillskott, inte påföra bolag, sammanslutningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte, någon skatt eller avgift, av vilket slag det än må vara, avseende

a) transaktioner som avses i artikel 4,

…”.

Portugisisk rätt

Bestämmelser i vilka det hänskjutande organets ställning regleras

7. Enligt uppgifterna i beslutet om hänskjutande och i den portugisiska regeringens yttrande var det möjligt att införa reglerna om skiljeförfarande i skattefrågor med stöd av bemyndigandet i artikel 124 i lag nr 3-B/2010 av den 28 april 2010 om fastställande av statsbudgeten för år 2010 (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril de 2010, Orçamento do Estado para 2010) (nedan kallad lag nr 3-B/2010).[4] I denna bestämmelse betecknas skiljeförfarandet som en ”alternativ form av domstolsprövning för att lösa tvister avseende skattefrågor”. Enligt artikel 124.4 punkterna a–q i nämnda lag ska skiljeförfarandet omfatta olika typer av tvister mellan skattskyldiga och skattemyndigheterna.

8. Mot bakgrund av det bemyndigande som anges i ovannämnda punkt antogs lagdekret nr 10/2011 av den 20 januari 2011, om regleringen av skiljeförfarandet i skattefrågor (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro de 2011, Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária, nedan kallat lagdekret nr 10/2011).[5] I detta lagdekret regleras behörighetsområdet för skiljedomstolar i skattefrågor, utnämning av skiljemän och arbetsordningen för dessa domstolar, följderna av avgöranden från dessa skiljedomstolar och möjligheter för att överklaga dessa avgöranden. De relevanta bestämmelserna i lagdekret nr 10/2011 kommer att behandlas i den del i förevarande förslag till avgörande som rör bedömningen av huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning.

Bestämmelserna avseende skatt på kapitaltillskott

9. Den 1 juli 1984 var ökningar av kapitalet i kapitalbolag i Portugal föremål för en stämpelskatt på 2 procent, medan kapitalökningar som skedde kontant vid samma tidpunkt var undantagna från stämpelskatt. År 1991 var ökningar av kapitalet i kapitalbolag i alla former undantagna från stämpelskatt.

10. I det nationella målet ska bestämmelserna i lag nr 150/99 av den 11 september 1999 om införande av lag om stämpelskatt (Lei n.º 150/99, de 11 de setembro de 1999, Aprova o Código do Imposto do Selo)[6] tillämpas, i den lydelse som var i kraft under åren 2004–2006. Bilaga III till denna lag, med rubriken ”Allmän stämpelskattetabell”(i euro) (” Tabela Geral do Imposto do Selo (em euro))”, innehåller skattesatserna för stämpelskatten på de transaktioner som omfattas av denna lag. Genom lagdekret nr 322-B/2001 av den 14 december 2001 (Decreto-Lei n.º 322-B/2001, de 14 de dezembro de 2001)[7] lades punkt 26 till bilagan (TGIS). Punkt 26.3 har följande lydelse:

”En ökning av kapitalet i ett kapitalbolag genom tillskott av varje slags tillgångar som tillskjutits eller som ska tillskjutas av bolagsmännen, med avdrag för övertagna åtaganden och bolagets kostnader för varje tillskott, är föremål för en stämpelskatt på 0,4 %.”[8]

4 — *Diário da República*, serie 1, nr 82 av den 28 april 2010, s. 1466-(111).

5 — *Diário da República*, serie 1, nr 14 av den 20 januari 2011, s. 370.

6 — *Diário da República* I serie A, nr 213 av den 11 september 1999, s. 6264.

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

8 — Punkt 26 i stämpelskattetabellen ändrades därefter och upphävdes slutligen. Detta saknar emellertid betydelse i förevarande fall.

Bakgrund och förfarande

Bakgrund, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

11. Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA (nedan kallat bolaget Ascendi), ett kapitalbolag enligt portugisisk rätt, ökade mellan den 15 december 2004 och den 29 november 2006 sitt kapital vid fyra tillfällen genom att omvandla aktieägarnas fordringar gentemot bolaget till kapital. Bolaget Ascendi fick i samband med dessa transaktioner betala sammanlagt 203 796 euro i stämpelskatt.

12. Den 28 mars 2008 begärde bolaget Ascendi att Autoridade e Aduaneira (den portugisiska skattemyndigheten) skulle återbetala ovannämnda belopp, jämte ränta. Begäran avslogs genom beslut av den 6 augusti 2012, vilket är föremål för det nationella målet. Den 3 december 2012 framställde bolaget Ascendi en begäran om sammankallande av en skiljedomstol och yrkade att nämnda beslut skulle ogiltigförklaras.

13. Sökanden har gjort gällande att beslutet av den 6 augusti 2012 är rättsstridigt med hänvisning till att den portugisiske lagstiftaren, år 2001, inte hade rätt att återinföra en stämpelskatt på ökning av bolagskapitalet i kapitalbolag som hade avskaffats år 1991. Skattemyndigheten anser däremot att det enligt artikel 7.2 i direktiv 69/335 är möjligt att återinföra kapitalskatt på transaktioner som var föremål för en sådan skatt den 1 juli 1984, även om de hade undantagits från denna skatt efter detta datum.

14. Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Arbitral Tributário att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Utgör artiklarna 4.1 c, 4.2 a, 7.1 och 10 a i [direktiv 69/335], hinder för nationell lagstiftning, såsom lagdekret nr 322-B/2001 av den 14 december 2001, enligt vilket ökningar av kapitalet i kapitalbolag – vilka sker genom att aktieägarnas fordringar för accessoriska tjänster som tidigare tillhandahållits bolaget omvandlas till kapital – är föremål för stämpelskatt på åtgärder som vidtas i syfte att öka ett bolags kapital, även i det fallet att tjänsterna tillhandahölls kontant och det tas i beaktande att kapitalökningar som gjordes på detta sätt enligt nationell lagstiftning den 1 juli 1984 var föremål för en stämpelskatt på 2 procent, medan kapitalökningar som gjordes kontant vid samma tidpunkt var undantagna från stämpelskatt?”

Förfarande vid domstolen

15. Begäran om förhandsavgörande lämnades in till domstolen den 3 juli 2013. Bolaget Ascendi, den portugisiska regeringen och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. I enlighet med artikel 76.2 i rättegångsreglerna har domstolen beslutat att inte hålla någon muntlig förhandling i målet.

Bedömning

Domstolens behörighet att besvara tolkningsfrågan

Inledande anmärkningar

16. Det har i förevarande fall inte ifrågasatts huruvida det hänskjutande organet har behörighet att begära förhandsavgörande. Tribunal Arbitral Tributário har emellertid i sitt beslut om hänskjutande själv angett att dess behörighet kan ifrågasättas och har anfört argument till stöd för dess status som ”domstol i en medlemsstat”, i den mening som avses i artikel 267 FEUF. Den portugisiska regeringen och kommissionen har likaså tagit ställning till denna fråga i de skriftliga yttrandena och dragit slutsatsen att domstolen har behörighet att besvara tolkningsfrågan.

17. De tvivel som föreligger på den punkten beror på att Tribunal Arbitral Tributário inte omfattas av grundsystemet för de allmänna domstolarna och förvaltningsdomstolarna i Portugal, utan är en ”alternativ form av domstolsprövning för att lösa tvister avseende skattefrågor”, såsom anges i lag nr 3-B/2010. Denna alternativa form av tvistlösning bygger, i likhet dessutom med vad det hänskjutande organets beteckning antyder, på en användning av vissa skiljedomsmetoder vid tvistlösning mellan den skattskyldige och skattemyndigheten. Av domstolens fasta rättspraxis, vilken jag kommer att redogöra för nedan, framgår att en skiljedomstol som har upprättats med stöd av avtal inte utgör en ”domstol i en medlemsstat” i den mening som avses i artikel 267 FEUF och att EU-domstolen inte är behörig att besvara tolkningsfrågor som framställts av den förra.

18. Nedan ska därför prövas huruvida den särskilda karaktären hos Tribunal Arbitral Tributário innebär att detta organ inte kan begära förhandsavgörande med stöd av artikel 267 FEUF.

Uteslutande av möjligheten för skiljedomstolar att begära ett förhandsavgörande

19. Inledningsvis kan konstateras att enbart den omständigheten att formuleringen ”Arbitrais” eller ”skiljedomstol” används i organets beteckning inte nödvändigtvis innebär att det rör sig om en skiljedomstol i strikt bemärkelse. Det händer nämligen att vissa nationella organ som har att lösa tvister inom ramen för sin verksamhet använder förfaranderegler som är karakteristiska för skiljedomstolar (till exempel möjligheten för parterna att utnämna vissa ledamöter i skiljedomstolen, förenkling av förfarandet, tillämpning av ett eninstansförfarande). Denna typ av skiljeförfaranden ska särskiljas från skiljeförfaranden i strikt bemärkelse, som grundar sig på parternas behörighet (vilja) att hänskjuta tvisten för avgörande till en icke-statlig (privat) domstol. Denna åtskillnad är av betydelse för kvalificeringen av organet med hänsyn till artikel 267 FEUF.

20. I domstolens dom från år 1982 i målet Nordsee[9] slog domstolen fast att en skiljedomstol som upprättas genom avtal mellan parterna inte kan ställa tolkningsfrågor enligt artikel 177 i EEG-fördraget (nu artikel 267 FEUF). I ovannämnda dom slog domstolen fast att skiljedomstolen inte kan anses utgöra en ”domstol i en medlemsstat” i den mening som avses i fördraget till följd av att skiljeförfarandet och det allmänna rättskipningssystemet i medlemsstaten inte är tillräckligt nära förknippade med varandra.[10] Nämnda rättspraxis har därefter bekräftats i domen i målet Eco Swiss[11] och Denuit och Cordenier.[12]

9 — Dom Nordsee, 102/81, EU:C:1982:107; svensk specialutgåva, volym 6, s. 345.

10 — Punkterna 10-13 i domen i det ovan i fotnot 9 nämnda målet Nordsee. Generaladvokaten G. Reischl har i sitt förslag till avgörande i målet Nordsee i detalj anfört anledningen till att domstolen inte ska kunna ta upp begäran om förhandsavgörande som framställts av skiljedomstolar till sakprövning (102/81EU:C:1982:31).

11 — Dom Eco Swiss, C-126/97, EU:C:1999:269, punkt 34.

12 — Dom Denuit och Cordenier, C-125/04, EU:C:2005:69, punkt 13.

21. Av domstolens rättspraxis framgår att enbart nationella organ eller aktörer vilka av medlemsstaterna anförtrotts uppgifter att säkerställa rättsligt skydd, kan framställa en begäran om förhandsavgörande, eftersom det är medlemsstaterna som ska ansvara för att unionsrätten tillämpas och respekteras på deras territorium. Skiljedomstolar i strikt bemärkelse utgör emellertid varken nationella organ eller nationella aktörer vilka har anförtrotts uppgiften att säkerställa rättsligt skydd för medlemsstatens räkning, utan privata organ.

22. Samtidigt har domstolen redan i en av sina första domar – i vilken domstolen hade att tolka begreppet ”domstol i en medlemsstat” i samband med frågan huruvida begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning, nämligen i målet Vaassen Göbbels från år 1966, [13] – slagit fast att en begäran om förhandsavgörande som framställts av ett organ som har karaktär av offentlig skiljedomstol kan tas upp till sakprövning. Domstolen har förfarit på motsvarande sätt i andra mål. [14] Senast i domen i målet Merck Canada [15] slog domstolen fast att ett portugisiskt organ med en liknande – dock ej samma som Tribunal Arbitral Tributários – rättsliga ställning kunde framställa en begäran om förhandsavgörande.

23. Frågan är alltså hur Tribunal Arbitral Tributário ska kvalificeras mot bakgrund av ovan anförda rättspraxis.

24. Det kan inledningsvis konstateras att skiljeförfaranden i strikt bemärkelse i huvudsak är av icke-offentlig karaktär. Skiljedomstolar är privata domstolar som har anförtrotts uppgiften att i enlighet med parternas vilja och i stället för offentliga domstolar pröva och lösa tvister. [16]

25. Den första av dessa egenskaper innebär att skiljedomstolen härleder sin behörighet ur parternas avtal (skiljedomsklausul). Parterna fattar inom ramen för deras fria vilja beslut om att hänskjuta tvisten till skiljedomstolen. Parterna kan även ange skiljedomstolens arbetsordning, förfaranderegler och de principer på grundval av vilka skiljedomstolen ska avgöra tvisten i sak. Den omständigheten att tvisten hänskjutits till skiljedomstolen innebär att parterna avstått från sin rätt att få saken prövad av en allmän domstol, det vill säga från det rättsliga skydd som tillerkänts av staten. [17]

26. Den omständigheten att tvisten hänskjuts till skiljedomstolen innebär nämligen att parterna i detta avseende har uteslutit de allmänna domstolarnas behörighet. Om parterna inte hade avtalat om en skiljedomsklausul så hade de allmänna domstolarna haft behörighet att avgöra tvisten. Skiljedomstolen är dessutom en privat domstol. Det bör understrykas att möjligheten att hänskjuta tvisten till skiljedomstol måste anges i lagstiftningen. I dessa bestämmelser anges bland annat vilken typ av tvister som kan hänskjutas till skiljedomstol (möjligheten att kunna omfattas av ett skiljeförfarande, ”arbitrability”, ”arbitrabilité”, ”Schiedsfähigkeit”). Härvid rör det sig i allmänhet om civilrättsliga tvister. [18]

27. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag inte att Tribunal Arbitral Tributário borde anses som en skiljedomstol i strikt bemärkelse, som enbart av det skälet saknar behörighet att hänskjuta begäran om förhandsavgörande till domstolen med stöd av artikel 267 FEUF.

13 — Dom Vaassen-Göbbels, 61/65, EU:C:1966:39; svensk specialutgåva, volym 1, s. 263.

14 — Se till exempel domen Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark, 109/88, EU:C:1989:383; svensk specialutgåva, volym 10, s. 187 punkterna 7-9.

15 — Dom Merck Canada, C-555/13, punkterna 15–25, EU:C:2014:92.

16 — Avseende skiljeförfarandet se till exempel 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 (utgivare), *Arbitraż handlowy*, Warszawa 2010.

17 — T. Ereciński, K. Weitz, ovan fotnot 16, s. 21.

18 — I doktrinen har det framför allt diskuterats om det enbart kan röra sig om förmögenhetsrättsliga tvister, eller även om icke-förmögenhetsrättsliga tvister, men huruvida skattetvister kan vara föremål för skiljeförfaranden. Se A. Szumański i A. Szumański (utgivare), ovan fotnot 16, s. 8-9. Se även B. Hanotiau, L’arbitrabilité, *Recueil des cours de l’Académie de droit international de La Haye*, volym 296 (2002), Haag 2003.

28. Denna slutsats stöds framför allt av den omständigheten, att denna domstol inte har upprättats på grundval av avtal mellan parterna, utan på grundval av bestämmelserna i den portugisiska lagstiftningen som angetts ovan i punkterna 7 och 8 i förevarande förslag till avgörande. Skiljeförfaranden i skattefrågor är visserligen en alternativ form av tvistelösning, på så sätt att sökanden, i förevarande mål den skattskyldige, har möjlighet att välja mellan en skiljenämnd och förvaltningsdomstolen. Denna valmöjlighet följer emellertid enbart av lag och tillkommer samtliga skattskyldiga i tvister som omfattas av artikel 124.4 punkterna a–q i lag nr 3-B/2010 och är således inte beroende av att parterna gett uttryck för sin vilja att lösa tvisterna med hjälp av en skiljedomstol.

29. Vidare talar de typer av rättsförhållanden för vilka Tribunal Arbitral Tributário har behörighet, det vill säga på det skatterättsliga området, mot att den ska betraktas som skiljedomstol i strikt bemärkelse. På detta område följer, till skillnad från vad som gäller privaträttsliga förhållanden, det sätt på vilket en tvist ska lösas eller uppkomsten av rättsförhållanden och innehållet i dessa, inte av parternas vilja, utan detta regleras enbart i lag enligt vilken vissa omständigheter automatiskt utlöser skatteplikt. Detta område är inte heller i sig sådant att det ”kan omfattas av skiljeförfaranden” vilket skulle göra det möjligt att hänskjuta tvister som uppkommit på detta område till en domstol som sammankallats enligt parternas vilja.

30. Det ska slutligen beaktas att en av parterna i en skattetvist alltid är en offentlig myndighet som agerar inom ramen för sin behörighet, eftersom enbart staten har rätt att påföra och driva in skatter. Redan härav framgår att det organ som ska lösa tvisten på detta område, såsom Tribunal Arbitral Tributário, inte är en privat domstol.

31. Konstaterandet, att Tribunal Arbitral Tributário inte är en skiljedomstol i den mening som avses i den ovan i punkt 20 nämnda rättspraxisen i förevarande förslag till avgörande, innebär emellertid inte att organet ska betraktas som en domstol i en medlemsstat i den mening som avses i artikel 267 FEUF. För att kunna besvara denna fråga måste det prövas huruvida de övriga krav är uppfyllda, vilka i detta sammanhang följer av domstolens rättspraxis. Osäkerhet kan framför allt råda vad gäller det aktuella organets funktion inom ramen för vilka metoder som är karakteristiska för skiljedomstolar har använts.

Villkoren för att det hänskjutande organet ska kunna anses som nationell domstol i den mening som avses i artikel 267 FEUF

32. Begreppet domstol i en medlemsstat, i den mening som avses i artikel 267 FEUF, är ett självständigt begrepp i unionsrätten. Varken fördragen eller domstolens rättspraxis innehåller emellertid någon allmän definition av detta begrepp. Med hänsyn till att de skillnader som föreligger mellan de organ som upprättats i vissa medlemsstater för att avgöra tvister kan man fråga sig om en sådan definition är möjlig och nödvändig.

33. Eftersom det inte finns någon allmän definition av begreppet måste EU-domstolen – vid tvivel – i varje enskilt fall bedöma huruvida det organ som begärt förhandsavgörande var behörigt att göra detta.[19] I rättspraxis har det emellertid uppställts en rad villkor som visserligen varken är avgörande eller uttömmande, utan utgör en referenspunkt vid domstolens bedömning av karaktären av det organ som framställt begäran om förhandsavgörande. Dessa villkor kan redan i nuläget betraktas som kodifierade i fast rättspraxis,[20] de har även angetts i punkt 9 i rekommendationer till nationella domstolar om begäran om förhandsavgörande.[21]

19 — Generaladvokaten D. Ruiz-Jarabo Colomer har i sitt förslag till avgörande i mål (C-17/00, De Coster, EU:C:2001:366), gjort en noggrann men kritisk bedömning av rättspraxis på denna punkt.

20 — Se närmare domen Dorsch Consult, C-54/96, EU:C:1997:413, punkt 23, domen Syfait m.fl., C-53/03, EU:C:2005:333, punkt 29, dom Forposta (tidigare Praxis) och ABC Direct Contact, C-465/11, EU:C:2012:801, punkt 17.

21 — EUT C 338, 2012, s. 1.

34. Det måste således undersökas huruvida villkoren för att anse Tribunal Arbitral Tributário som nationell domstol, i den mening som avses i artikel 267 FEUF, är uppfyllda. Det ska i detta avseende, såsom redan anförts ovan, beaktas att det alternativa systemet för tvistlösning av skattefrågor som införts genom den portugisiska lagstiftningen kännetecknas av en rad metoder och förfaranderegler som är karakteristiska för skiljedomstolar och som avviker från reglerna om de traditionella domstolarnas funktion. Systemet ska säkerställa snabb tvistlösning till en så liten kostnad som möjligt och utgöra ett realistiskt alternativ till förvaltningsdomstolar. Detta ska beaktas vid bedömningen av huruvida de olika villkoren har uppfyllts.

– Den rättsliga grunden för organets funktion och dess permanenta karaktär

35. Enlig fast rättspraxis kan en begäran om förhandsavgörande enbart framställas av ett organ som tillsatts permanent på grundval av den nationella lagstiftningen. Detta villkor är enligt min mening uppfyllt. Såsom anförts ovan i punkt 28 i förevarande förslag till avgörande regleras skiljeförfarandet i skattefrågor i lag nr 3-B/2010 samt i lagdekret nr 10/2011. Genom dessa bestämmelser inrättas det permanenta skiljeförfarandet i skattefrågor och bestämmelserna innehåller detaljerade regler om dess funktion.

36. Ledamöterna i respektive sammansättning tillsätts visserligen separat för varje mål på den skattskyldiges begäran, men den skattskyldiges rätt att begära att skiljedomstolen ska sammankallas samt dess ledamöter utnämnas följer emellertid av lag. Den skattskyldiges begäran tjänar enbart som utlösande faktor för en tillämpning av dessa bestämmelser.

37. På motsvarande sätt förhåller det sig med Tribunal Arbitral Tributários permanenta karaktär. Frågan är om detta organ kan betraktas som permanent då ledamöterna enbart tillsätts för ett enskilt ärende. Enligt min mening ska denna fråga inte bedömas utifrån den specifika sammansättningen i domstolen i ett konkret mål, utan systematiskt.[22] Tribunal Arbitral Tributário är inte någon ad hoc-domstol, utan ingår i ett system för tvistlösning som – trots den omständigheten, att sammansättningen av dess ledamöter är mycket kortlivad och upplöses efter det att den tvist med avseende på vilken den tillsatts har lösts – i sin helhet är av permanent karaktär.

– Kravet på att organet ska vara behörigt

38. Enligt de principer som fastställts i domstolens praxis borde parterna vara skyldiga att anhängiggöra tvisten vid det organ som framställt begäran om förhandsavgörande och anhängiggörandet inte uteslutande följa av parternas vilja, såsom är fallet vad gäller skiljedomstolar i strikt bemärkelse. I förevarande fall rör det sig om ett organ som är en del av ett ”alternativt system för tvistlösning” i skattemål. Detta innebär att den skattskyldige person som önskar hänskjuta tvisten med skattemyndigheten till domstol, kan välja mellan att hänskjuta tvisten till förvaltningsdomstolen eller att begära att en skiljedomstol i skattetvister sammankallas och skattemyndigheten måste följa den skattskyldiges beslut.[23]

39. Man kan således fråga sig om Tribunal Arbitral Tributário ska anses ha obligatorisk behörighet för parterna, eftersom den skattskyldige, det vill säga den part som i allmänhet väcker talan i skattefrågor, inte måste väcka talan vid detta organ, utan även kan anhängiggöra målet hos förvaltningsdomstolen. Enbart den omständigheten, att skattemyndigheten måste godta den skattskyldiges val av domstol, är

22 — Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten C.O. Lenz förslag till avgörande i målet Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark (109/88, EU:C:1989:228), punkt 21.

23 — Enlig lagdekret nr 112-A/2011 av den 22 mars 2011, *Diário da República*, serie, 1, nr 57 (portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março de 2011) som antogs på grundval av artikel 4.1 i lagdekret nr 10/2011 är skiljedomstolens behörighet i skattetvister obligatorisk för skattemyndigheter i tvister där beloppet inte överstiger 10 000 000 euro.

enligt min mening inte avgörande, eftersom detta kännetecknande drag i domstolsbehörigheten. En följd av att sökanden hänskjuter tvisten till behörig domstol, oberoende av om detta sker på grundval av lag eller avtal mellan parterna, är nämligen att motparten inte med fog kan ifrågasätta dess behörighet. [24]

40. Särdraget hos det portugisiska skiljeförfarandet i skattefrågor, som enligt min uppfattning är viktigt för den aktuella frågan, ligger i att den skattskyldiges möjligheter att väcka talan inte är en följd av dennes egna initiativ, utan av lagstiftarens vilja, vilket är att skapa två likvärdiga system för lösning av tvister med skattemyndigheter. Inget av dessa system är obligatoriskt i sig, men den skattskyldige måste välja ett av dessa system om vederbörande vill ha ett domstolsavgörande av sin tvist med skattemyndigheten. Enligt artikel 3.2 i lagdekret nr 10/2011 innebär en ansökan om sammankallande av skiljedomstol att en begäran om omprövning av samma taxeringsbesked, på grundval av samma invändningar vid förvaltningsdomstolen, inte är möjlig. Enligt artikel 24.1 i nämnda lagdekret är avgörandet i det mål som anhängiggjorts vid skiljedomstolen bindande för skattemyndigheten. Skiljeförfarandet i skattefrågor är således inte ett kompletterande rättsmedelssystem som ligger i den skattskyldiges händer, utan ett verkligt alternativ till traditionella domstolar. Jag anser således att villkoret avseende det hänskjutande organets obligatoriska behörighet är uppfyllt. [25]

– Kontradiktoriskt förfarande och tillämpning av lagstiftningen

41. Artiklarna 15–20 i lagdekret 10/2011 innehåller förfaranderegler för skiljedomstolar i skattetvister. Dessa regler syftar framför allt till att säkerställa förfarandets kontradiktoriska karaktär samt jämbördighet mellan parterna. Ett åsidosättande av dessa regler kan i enlighet med artikel 28 i nämnda lagdekret utgöra grund för förvaltningsdomstolen att ompröva skiljedomstolens dom.

42. I artikel 2.2 i lagdekret nr 10/2011 anges att skiljedomstolar ska avgöra skattetvister på grundval av lag och att ett avgörande med stöd av en skälighetsbedömning inte är möjligt. Detta är dessutom uppenbart av det skälet att det ankommer på dessa domstolar att bedöma förvaltningsbeslut i skattefrågor, framför allt med avseende på beslutets lagenlighet.

43. Jag anser följaktligen att de krav som följer av rättspraxis, avseende förfarandets kontradiktoriska karaktär och att tvister ska avgöras på grundval av lagstiftning, utan tvekan är uppfyllda vad gäller Tribunal Arbitral Tributário.

– Oavhängighet

44. Kravet på oavhängighet ska prövas ur två aspekter. [26] Den yttre aspekten avser organets och dess ledamöters oavhängighet i förhållande till enskilda och instanser som inte deltar i tvisten, den verkställande makten, högre organ osv. Den inre aspekten avser ledamöternas opartiskhet i förhållande till parterna i tvisten och deras avsaknad av personligt intresse av lösningen på tvisten.

24 — Det bör emellertid noteras att det hänskjutande organets obligatoriska behörighet för motparten enlig domstolen räckte för att detta kriterium skulle anses vara uppfyllt i domen Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark (EU:C:1989:383), punkt 7.

25 — Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten D. Ruiz-Jarabo Colomers förslag till avgörande i mål (C-259/04, Emanuel, EU:C:2006:50), punkt 29. I dom Broekmeulen, (246/80, EU:C:1981:218); svensk specialutgåva, volym 6, s. 199, fastslog domstolen att begäran om förhandsavgörande som framställts av en självreglerande yrkesorganisation fick tas upp till sakprövning, trots att klaganden hade möjlighet att hänskjuta tvisten till allmän domstol (se punkt 15 i denna dom).

26 — Se närmare dom RTL Belgium, C-517/09, EU:C:2010:821, punkterna 39 och 40.

45. Skiljedomstolar i skattetvister är inte en del av skattemyndigheten eller andra verkställande instanser. De är en del av den dömande makten och utövar verksamhet inom Centrum för skiljenämnder i förvaltningstvister (Centro de Arbitragem Administrativa) som tillhandahåller förvaltningstjänster och tekniska tjänster. De fattar beslut självständigt, de är enbart skyldiga att iaktta lagstiftning samt rättspraxis från förvaltningsdomstolarna och deras avgöranden är slutgiltiga och verkställbara (se nedan punkt 51 i förevarande förslag till avgörande).

46. Skiljedomstolar i skattetvister dömer i en sammansättning av en eller tre skiljedomare. Artiklarna 6–9 i lagdekret nr 10/2011 innehåller bestämmelser om utnämning av skiljedomare samt de etiska regler som dessa är underkastade. Skiljedomare utses av Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (etiska rådet för Centrum för skiljenämnder i förvaltningstvister), bland de skiljedomare som tagits upp i den förteckning som upprättats av detta organ [27] samt eventuellt av parterna. I ett sådant fall är skiljedomstolen alltid sammansatt av tre ledamöter, vars ordförande utses med de övriga skiljedomarnas samtycke. Om ett sådant samtycke inte föreligger så utses ordföranden av ovannämnda råd.

47. Eftersom skiljedomare inte är yrkesdomare så garanteras deras oavhängighet på andra grunder än för domare. Det är framför allt svårt att tala om att skiljedomare är oavsättbara, eftersom de utnämns för att avgöra en konkret tvist, efter vilken deras roll som skiljedomare upphör. Skiljedomarnas oavhängighet beror snarare på att dessa personer har en självständig ställning och inte utövar funktionen som skiljedomare som huvudsaklig yrkesverksamhet. De behöver således inte frukta negativa konsekvenser i samband med sina avgöranden. Sådana eventuella konsekvenser skulle nämligen i vart fall inte påverka deras yrkesmässiga och materiella ställning.

48. Vad gäller kravet att skiljedomare ska vara opartiska och oavhängiga i förhållande till parterna i tvisten innehåller artiklarna 8 och 9 i lagdekret 10/2011 liknande garantier som dem som gäller för yrkesdomare.

49. Mot bakgrund av vad som anförts ovan anser jag att Tribunal Arbitral Tributário uppfyller kriteriet avseende oavhängighet.

Sammanfattning

50. Tribunal Arbitral Tributário är följaktligen ingen skiljedomstol som har upprättats till följd av parternas vilja. Enligt min mening ska Tribunal Arbitral Tributário tvärtom anses utgöra en del av det portugisiska domstolssystemet som är likvärdigt med allmänna domstolar och förvaltningsdomstolar. Den specifika karaktären hos detta organ utgörs uteslutande av att den portugiska lagstiftaren beslutat att ge skattskyldiga personer möjlighet att hänskjuta sina tvister med skattemyndigheter till en domstol vid vilken tvistlösning sker på ett mindre formellt, snabbare och billigare sätt än vid vanliga förvaltningsdomstolar. Detta är ett uttryck för en tendens, som inte enbart kan skönjas i Portugal, att göra domstolsförfarandet mindre formellt och förenkla förfarandet med användning av teknik och metoder som är karakteristiska för privata mekanismer för tvistlösning. Det utgör även en specialisering av domstolar och domare som är oundgänglig med hänsyn till de alltmer komplexa sociala och ekonomiska förhållandena, och således även av tvister som hänskjuts till domstol för tvistlösning. Ett sådant ”postmodernt” tillvägagångssätt för rättskipning följer av utvecklingen av domstolssystemet samt rättsystemet i dess helhet. Domstolen kan inte bortse från denna utveckling utan bör anpassa sin praxis, och således tolkningen av artikel 267 FEUF.

27 — Det förhöll sig på så sätt i målet vid den nationella domstolen.

51. Jag anser således mot bakgrund av det ovan anförda att Tribunal Arbitral Tributário ska anses som en ”domstol i en medlemsstat” i den mening som avses i artikel 267 FEUF. Den uppfyller nämligen ovannämnda villkor som framgår av domstolens rättspraxis. Det finns enligt min mening inga andra skäl till varför den inte ska anses ha denna karaktär. För detta talar dessutom argumentet att domstolsavgöranden enligt artiklarna 25–28 i lagdekret nr 10/2011 enbart kan omprövas av formella skäl, såsom vid avsaknad av motivering eller då denna inte är förenlig med avgörandet, vid underlåtenhet att meddela ett avgörande samt vid åsidosättande av förfaranderegler. Vad gäller avgörandet i sak så kan omprövning enbart ske i vissa exceptionella fall av åsidosättande av konstitutionella regler eller åsidosättande av rättspraxis från förvaltningsdomstolar. Om skiljedomstolar i skattetvister inte skulle anses ha möjlighet att framställa begäran om förhandsavgörande så skulle detta leda till att domstolen till stor del skulle förlora sitt inflytande över portugisiska domstolars rättspraxis i skattefrågor och därmed över ett mycket viktigt område som harmoniserats i unionslagstiftningen och som indirekt påverkar enskildas rättigheter och skyldigheter. En sådan risk kan emellertid enligt domstolens rättspraxis utgöra en av de omständigheter som talar för att organet ska anses ha behörighet att framställa begäran om förhandsavgörande. [28]

52. Den lösning som jag har föreslagit vad gäller frågan huruvida begäran om förhandsavgörande ska kunna tas upp till sakprövning i förevarande fall innebär inte att en sådan begäran ska kunna framställas av enskilda personer och organ som agerar inom ramen för andra alternativa metoder för tvistlösning, framför allt i form av förhandling eller medling. [29] Enligt fast rättspraxis från domstolen är enbart prövningsorgan, oberoende av huruvida övriga kriterier är uppfyllda, behöriga att framställa begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF ”inom ramen för ett förfarande som är avsett att leda till ett avgörande av rättskipningskaraktär”. [30] Tribunal Arbitral Tributário uppfyller detta villkor, den agerar nämligen som ett organ som är oavhängigt i förhållande till parterna i tvisten och meddelar avgöranden som är bindande för dessa parter och i princip slutgiltiga i likhet med avgöranden från traditionella domstolar. Syftet med förfarandet vid Tribunal Arbitral Tributário är följaktligen inte att uppnå en förlikning mellan parterna och det meddelade avgörandet har inte karaktären av en icke bindande rekommendation eller yttrande. Denna egenskap medför att denna domstol klart särskiljs från medlingsorgan och andra liknande organ.

Prövning i sak

53. Förevarande mål utgör en förlängning av domen Optimus – Telecomunicações. [31] Domstolen kommer att ha tillfälle att komplettera den rättspraxis som inleddes med den domen.

54. Det ska inledningsvis fastställas vilka bestämmelser i direktiv 69/335 som är tillämpliga på de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. Det ska understrykas att ovannämnda direktiv, till följd av de ändringar som införts genom direktiv 85/303, inte visar prov på god lagstiftningsteknik. [32] Den hänskjutande domstolen har i sin tolkningsfråga bland annat anfört bestämmelsen i artikel 4.2 a i direktiv 69/335, men denna bestämmelse förefaller inte vara tillämplig i målet vid den nationella domstolen. Parterna är i själva verket oeniga om beskaffenheten av den transaktion som vidtogs för att öka bolagets kapital som är föremål för målet vid den nationella domstolen, det vill säga frågan om kapitalökningen skedde genom tillskott av kontanter eller på annat

28 — Se särskilt domen Broekmeulen, 246/80, (EU:C:1981:218); svensk specialutgåva, volym 6, s. 199, punkt 16 samt domen Gourmet Classic, C-458/06, EU:C:2008:338, punkt 32.

29 — Till exempel sådana som regleras i Europaparlamentets och rådets direktiv 2008/52/EG av den 21 maj 2008 om vissa aspekter på medling på privaträttens område (EUT L 136, s. 3).

30 — Se, bland annat, beslutet Borker, 138/80, EU:C:1980:162; svensk specialutgåva, volym 5, s. 237, punkt 4, domen Weryński, C-283/09, EU:C:2011:85, punkt 44, domen Bełow, C-394/11, EU:C:2013:48, punkt 39.

31 — Domen Optimus-Telecomunicações, C-366/05, EU:C:2007:366.

32 — Detta har även generaladvokaten E. Sharpston påpekat i sitt förslag till avgörande i målet Optimus-Telecomunicações, EU:C:2007:58, punkt 39.

sätt [33]. Det är emellertid ostridigt att dessa transaktioner inte skedde genom ”kapitalisering av vinster eller av permanenta eller tillfälliga reserver” som anges i denna direktivbestämmelse. De transaktioner som är föremål för målet vid den nationella domstolen hör till kategorin ”ökning av kapitalet i en kapitalassociation genom tillskott av egendom av vilket slag det än må vara” som anges i artikel 4.1 c.

55. Den hänskjutande domstolen har även hänvisat till artikel 7.1 i ovannämnda direktiv. Denna bestämmelse kan emellertid inte läsas oberoende av punkt 2 i samma artikel, eftersom dessa två bestämmelser först tillsammans utgör en sammanhängande regel. Beroende på rättsläget i den konkreta medlemsstaten den 1 juli 1984 kommer artikel 7.1 och 7.2 att finna tillämpning. Om man ansluter sig till den hänskjutande domstolens ståndpunkt att det i målet vid den nationella domstolen rörde sig om en ökning av kapitalet som skedde genom tillskott av andra tillgångar än kontanter och som den 1 juli 1984 var föremål för stämpelskatt i Portugal, [34] så bör artikel 7.2 vara tillämplig. [35]

56. Den rättsfråga som uppkommer i förevarande fall är således huruvida det enligt artikel 7.2 i direktiv 69/335 är möjligt att återinföra skatt på kapitaltillskott på de transaktioner som anges i artikel 4.1 c i nämnda direktiv som var föremål för en sådan skatt den 1 juli 1984 men som därefter undantogs från denna.

57. Direktiv 69/335, i dess ursprungliga version, innehöll bestämmelser om skatt på kapitaltillskott på de transaktioner som angavs där. Enligt artikel 4 i nämnda direktiv utgick skatt på kapitaltillskott på sådana transaktioner som anges i punkt 1, och de transaktioner som anges i punkt 2 kunde vara föremål för skatt på kapitaltillskott. I artikel 7 i direktiv 69/335 fastställdes skattesatserna för skatten på kapitaltillskott. Genom direktiv 85/303 fick artikel 7 i direktiv 69/335 emellertid en helt ny lydelse. Enligt den nya lydelsen ska transaktioner som i de olika medlemsstaterna den 1 juli 1984 var undantagna från skatt på kapitaltillskott eller som beskattades enligt en skattesats på 0,50 procent eller lägre slutgiltigt befrias från beskattning (artikel 7.1). Beträffande andra transaktioner får medlemsstaterna däremot antingen undanta dessa från skatt på kapitaltillskott eller beskatta dem efter en enhetlig skattesats på högst 1 procent (artikel 7.2).

58. I skälen till direktiv 85/303 motiverade gemenskapslagstiftaren detta med att skatt på kapitaltillskott är ogynnsam för en utveckling av företagen, och att den bästa lösningen därför skulle vara att avskaffa den, men eftersom de intäktsförluster som ett avskaffande av denna skatt skulle medföra är oacceptabla för vissa medlemsstater ska dessa fortfarande ha möjlighet att tillämpa denna skatt med en harmoniserad skattesats.

59. Även det normativa innehållet i artikel 4.1 i direktiv 69/335 ändrades. Bestämmelsen medför inte längre en skyldighet för medlemsstaterna att ta ut skatt på kapitaltillskott på de transaktioner som anges där. Denna skyldighet upphävdes nämligen genom artikel 7 i direktivet i dess lydelse enligt direktiv 85/303, som utgör *lex posterior* i förhållande till artikel 4.1. I bestämmelsen anges numera enbart de transaktioner till vilka det hänvisas i bestämmelserna om skatt på kapitaltillskott.

33 — Bolaget Ascendi har anfört att omvandlingen av aktieägarnas fordringar gentemot bolaget till bolagskapital ska betraktas som kapitalökningar som skett genom tillskott av kontanter. I förevarande fall borde således avgörandet i domen Optimus-Telecomunicações (EU:C:2007:366) tillämpas där domstolen tog ställning till frågan huruvida uttag av stämpelskatt på sådana transaktioner är förenligt med direktivet. Den hänskjutande domstolen förefaller emellertid företräda uppfattningen att den transaktion som är föremål för målet vid den nationella domstolen inte bestod i tillskott av kontanter till bolaget. Detta är i vart fall en fråga avseende de faktiska omständigheterna som ska bedömas av den hänskjutande domstolen.

34 — Se punkt 9 i detta förslag till avgörande.

35 — Republiken Portugal anslöt sig till Europeiska unionen först den 1 januari 1986, men enligt domen Optimus-Telecomunicações (EU:C:2007:366), punkt 32, ska datumet den 1 juli 1984 även anses utgöra referensdatum för denna medlemsstat vid tolkningen av direktiv 69/335.

60. Det återstår att pröva huruvida artikel 7.2 i direktiv 69/335 utgör en standstill-klausul som enbart möjliggör för medlemsstaterna att upprätthålla de skatter som gällde den 1 juli 1984 (med en eventuell anpassning av skattesatsen) eller om den, såsom den portugisiska regeringen har anfört i sitt skriftliga yttrande, ger medlemsstaterna behörighet att fritt avskaffa eller återinföra skatt på kapitaltillskott beroende på den aktuella skattepolitiken och finansieringsbehoven.

61. Jag förespråkar definitivt förstnämnda uppfattning. För det första avsåg lagstiftaren, såsom framgår av skälen till direktiv 85/303, att avskaffa skatt på kapitaltillskott. Denna skatt fick enbart behållas undantagsvis till följd av medlemsstaternas oro för intäktsförluster som ett avskaffande skulle medföra. Om medlemsstaten emellertid har avskaffat skatt på kapitaltillskott så har den eventuella intäktsförlust som detta medför redan uppkommit, och ett återinförande av denna skatt är således inte motiverat med hänsyn till de mål som gemenskapslagstiftaren eftersträvar med direktiv 85/303.

62. För det andra framgår det av sammanhanget i artikel 7.2 i direktiv 69/335 och särskilt av hänvisningen till rättsläget den 1 juli 1984 att denna bestämmelse ska tolkas som en standstill-klausul. Om lagstiftaren hade avsett att låta medlemsstaterna fritt efter egen bedömning behålla, avskaffa och därefter eventuellt återinföra skatt på kapitaltillskott, så hade behörigheten inte villkorats av den slumpartade omständigheten att en sådan skatt med en viss skattesats tillämpades den 1 juli 1984. Hänvisningen till ett sådant konkret datum visar klart att lagstiftaren avsett att införa en standstill-klausul.

63. Det bör noteras att domstolen i domen i målet Logstor ROR Polska [36] intog en liknande ståndpunkt, visserligen med avseende på de transaktioner som anges i artikel 4.2 i direktiv 69/335, där rättsläget skiljer sig något. I punkt 39 i ovannämnda dom slog den uttryckligen fast att ”… en medlemsstat, som i enlighet med artikel 7.2 i direktiv 69/335 efter den 1 juli 1984 har avskaffat skatten på kapitaltillskott när det gäller vissa transaktioner, inte kan återinföra en sådan skatt för dessa transaktioner.”

64. Det bör slutligen noteras att enligt punkt 26.3 i bilaga III till lagdekret nr 322-B/2001 omfattas de transaktioner som vidtas i syfte att öka bolagskapitalet – som är föremål för prövning i det nationella målet – av en stämpelskatt på 0,4 %, det vill säga en skattesats som om den hade varit tillämplig den 1 juli 1984 hade medfört en skyldighet att avskaffa denna skatt på grundval av artikel 7.1 i direktiv 69/335. Även om en sådan skattesats är förenlig med punkt 2 i denna artikel, [37] kan ett återinförande av skatten med denna skattesats emellertid svårligen förenas med systematiken i artikel 7 i direktiv 69/335.

Förslag till avgörande

65. Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag därför att domstolen fastslår att Tribunal Arbitral Tributários begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning och besvarar tolkningsfrågan enligt följande:

Artikel 7.2 i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985, ska tolkas så, att den utgör hinder för en medlemsstat att återinföra skatt på kapitaltillskott på sådana transaktioner som anges i artikel 4.1 c i nämnda direktiv, vilka var föremål för en sådan skatt den 1 juli 1984 och därefter undantogs från denna.

36 — Dom Logstor ROR Polska, C-212/10, EU:C:2011:404.

37 — Det bör erinras om att denna möjliggör att tillämpa skatten ”efter en enhetlig skattesats på högst 1 procent”.