ĢENERĀLADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [*MACIEJA SZPUNARA*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2014. gada 8. aprīlī[1]

Lieta C-377/13

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

(Tribunal Arbitral Tributário (Portugāle) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Jēdziens "kādas dalībvalsts tiesa" LESD 267. panta izpratnē — Tribunal Arbitral Tributário — Pieņemamība — Direktīva 69/335/EEK — Netiešie nodokļi, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai — Kapitāla nodoklis — Atbrīvoti darījumi — Iespēja no jauna ieviest kapitāla nodokli

1. Šī lieta attiecas uz iespēju Portugāles likumdevējam no jauna ieviest 1991. gadā likvidēto nodokli par kapitālsabiedrību pamatkapitāla palielināšanu, pamatojoties uz Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvu 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai[2], redakcijā, kas izteikta Padomes 1985. gada 10. jūnija Direktīvā 85/303/EEK, ar ko ir aizstāta Direktīva 69/335[3]. Atbilde uz šo jautājumu, šķiet, pamatojoties uz direktīvas normām, kā arī attiecīgo judikatūru, ir relatīvi vienkārša. Nopietnāka problēma attiecas uz šajā lietā iesniegtā lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību, un tā ir saistīta it īpaši ar iestādes, kas šo lūgumu iesniegusi, raksturu.

2. Tādējādi šajos secinājumos vispirms aplūkošu jautājumu par Tiesas kompetenci sniegt atbildi uz prejudiciālo jautājumu, bet pēc tam īsumā aplūkošu jautājumu pēc būtības un sniegšu priekšlikumu nolēmumam.

Atbilstošās tiesību normas

Eiropas Savienības tiesības

3. Šajā lietā *ratione temporis* ir piemērojamas Direktīvas 69/335 normas – redakcijā, kas izteikta Direktīvā 85/303. Ar Direktīvu 69/335 dalībvalstīs ir pabeigta nodokļa par kapitālsabiedrību ieguldījumiem, kas atbilstoši tās 1. pantam tiek dēvēts par "kapitāla nodokli", saskaņošana.

1 — Oriģinālvaloda – poļu.
2 — OV L 249, 25. lpp.
3 — OV L 156, 23. lpp.

4. Atbilstoši Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta c) apakšpunktam un 4. panta 2. punkta a) apakšpunktam:

"1. Kapitāla nodokli uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) kapitālsabiedrības kapitāla palielinājums ar jebkāda veida aktīvu iemaksām;

[..]

2. Kapitāla nodokli joprojām var piemērot šādiem darījumiem, ja tiem 1984. gada 1. jūlijā ir bijis uzlikts nodoklis ar 1 % likmi:

a) sabiedrības kapitāla palielināšanai, kas notiek, kapitalizējot peļņu vai pastāvīgas vai pagaidu rezerves;

[..]."

5. Direktīvas 69/335 7. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

"1. Dalībvalstis no kapitāla nodokļa atbrīvo darījumus, kas nav 9. pantā minētie darījumi un kam 1984. gada 1. jūlijā bija piešķirts atbrīvojums no nodokļa vai kuriem uzliktā nodokļa likme bija 0,5 % vai mazāka.

[..]

2. Dalībvalstis var vai nu piešķirt atbrīvojumu no kapitāla nodokļa visiem darījumiem, kas nav minēti 1. punktā, vai uzlikt tiem nodokli ar vienotu likmi, kas nepārsniedz 1 %.

[..]"

6. Atbilstoši minētās direktīvas 10. pantam:

"Neskaitot kapitāla nodokli, dalībvalstis no uzņēmējsabiedrībām, apvienībām vai juridiskām personām, kas darbojas, lai gūtu peļņu, neiekasē nekādus nodokļus:

a) par 4. pantā minētiem darījumiem;

[..]."

Portugāles tiesības

Iesniedzējas iestādes statusu regulējošās tiesību normas

7. Atbilstoši ziņām lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu, kā arī Portugāles valdības apsvērumos izveidot šķīrējtiesu nodokļu lietās sistēmu bija iespējams, pamatojoties uz atļauju, kas ietverta 2010. gada *Lei n.º 3-B/2010 Orçamento do Estado para 2010*[4] (2010. gada 28. aprīļa Likums Nr. 3-B/2010, ar kuru ir noteikts 2010. gada budžets; turpmāk tekstā – "Likums Nr. 3-B/2010") 124. pantā. Šajā tiesību normā šķīrējtiesa ir nosaukta par "strīdu nodokļu lietās izskatīšanas tiesā alternatīvu formu". Atbilstoši minētā likuma 124. panta 4. punkta a)–q) punktam šķīrējtiesas kompetencē var ietilpt dažāda veida strīdi starp nodokļu maksātājiem un nodokļu administrāciju.

8. Pamatojoties uz iepriekšējā punktā minēto atļauju, ir pieņemti *Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro de 2011, Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária*[5] (2011. gada 20. janvāra Noteikumi ar likuma spēku Nr. 10/2011 par šķīrējtiesas nodokļu lietās tiesisko režīmu; turpmāk tekstā – "Noteikumi ar likuma spēku Nr. 10/2011"). Šajos noteikumos ir noteikta šķīrējtiesu nodokļu lietās kompetence, tās iecelšanas veidi un darbības principi, kā arī tās taisīto spriedumu sekas un šo spriedumu pārsūdzības veidi. Noteikumu ar likuma spēku Nr. 10/2011 būtiskās normas ir apskatītas šo secinājumu daļā, kas ir veltīta lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamībai.

Tiesību normas par kapitāla nodokli

9. 1984. gada 1. jūlijā pamatkapitāla palielināšanai kapitālsabiedrībās Portugālē tika piemērots nodoklis 2 % apmērā, turklāt kapitāla palielināšana naudas ieguldījumu veidā bija atbrīvota no šī nodokļa. 1991. gada atbrīvojums attiecās uz pamatkapitāla palielināšanu kapitālsabiedrībās, kas veikta jebkādā formā.

10. Pamattiesvedībā tiek piemērotas *Lei n.º 150/99, de 11 de setembro de 1999, Aprova o Código do Imposto do Selo*[6] (1999. gada 11. septembra Likums Nr. 150/99, ar ko tiek ieviests nodokļu kodekss) – redakcijā, kas bija spēkā no 2004. līdz 2006. gadam, – normas. Šī likuma III pielikumā "Tabela Geral do Imposto do Selo (em euro)" ["Nodokļu maksājumu tarifi (euro)"] ir noteikts nodokļu maksājuma apmērs konkrētām tajā regulētām darbībām. Atbilstoši *Decreto-Lei n.º 322-B/2001, de 14 de dezembro de 2001*[7] (2001. gada 14. decembra Noteikumi ar likuma spēku Nr. 322-B/2001) šim pielikumam tika pievienots 26. pants, kura 3. punkts bija izteikts šādi:

"Pamatkapitāla palielināšana kapitālsabiedrībā, izdarot jebkāda veida ieguldījumus; no visa veida preču, ko ir ieguldījuši akcionāri vai kas tiem ir jāiegulda, vērtības, atskaitot sabiedrības uzņemtās saistības un izdarītās izmaksas saistībā ar katru ieguldījumu – 0,4 %"[8].

4 — *Diário da República*, *1. seria*, Nr. 82, 1466.–(111). lpp.

5 — *Diário da República*, *1. seria*, Nr. 14, 370. lpp.

6 — *Diário da República* I *seria* A, Nr. 213, 6264. lpp.

7 — *Diário da República* I *seria* A, Nr. 288, 8278-(12). lpp.

8 — Nodokļu maksājumu tarifikatora 26. punkts pēc tam tika grozīts un galu galā atcelts, taču tam nav nozīmes šajā lietā.

Fakti un tiesvedība

Fakti, pamattiesvedība un prejudiciālais jautājums

11. *Ascendi Beiras Litoral e Alta*, *Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA* (turpmāk tekstā – "sabiedrība *Ascendi*"), kapitālsabiedrība atbilstoši Portugāles tiesībām, laikposmā no 2004. gada 15. decembra līdz 2006. gada 29. novembrim veica četrus kapitāla palielināšanas darījumus, pārvēršot pamatkapitālā akcionāru prasījumus pret sabiedrību. Par šiem darījumiem sabiedrība *Ascendi* samaksāja kopā nodokļus EUR 203 796 apmērā.

12. 2008. gada 28. martā sabiedrība *Ascendi* pieprasīja *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Portugāles nodokļu iestāde) atmaksāt iepriekš minēto summu kopā ar procentiem. Šī prasība tika noraidīta ar 2012. gada 6. augusta lēmumu, kas ir pamatlietas priekšmets. 2012. gada 3. decembrī sabiedrība *Ascendi* cēla prasību šķīrējtiesā atcelt minēto lēmumu.

13. Prasītāja apgalvoja, ka 2012. gada 6. augusta lēmums ir nelikumīgs, jo, pēc tās uzskata, Portugāles likumdevējam nebija tiesību 2001. gadā no jauna ieviest nodokli kapitālsabiedrību kapitāla palielināšanas darījumiem, kas tika atcelts 1991. gadā. Bet nodokļu iestāde uzskata, ka Direktīvas 69/335 7. panta 2. punktā ir atļauts atkārtoti ieviest kapitāla nodokli darījumiem, uz kuriem šāds nodoklis attiecās 1984. gada 1. jūlijā, pat tad, ja pēc šīs dienas tie tikuši atbrīvoti no šī nodokļa.

14. Šajos apstākļos *Tribunal Arbitral Tributário* [Šķīrējtiesa nodokļu jomā] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai [Direktīvas 69/335] 4. panta 1. punkta c) apakšpunktam un 2. punkta a) apakšpunktam, 7. panta 1. punktam un 10. panta a) punktam ir pretrunā tāds valsts tiesību akts, kāds ir 2001. gada 14. decembra Noteikumi ar likuma spēku Nr. 322-B/2001, ar kuriem noteikts, ka ar kapitāla nodokli tiek aplikta jebkāda kapitālsabiedrību kapitāla palielināšana, kas rodas, pārveidojot pamatkapitālā akcionāru prasījumus par sabiedrībai iepriekš sniegtiem blakus pakalpojumiem, pat ja šie blakus pakalpojumi ir sniegti naudas formā, ņemot vērā, ka, sākot no 1984. gada 1. jūlija, valsts tiesību aktos tika noteikts, ka šādi panākta kapitāla palielināšana ir apliekama ar kapitāla nodokli ar 2 % likmi un tajā pašā dienā no kapitāla nodokļa tika atbrīvota kapitāla palielināšana, kas veikta naudas ieguldījumu veidā?"

Tiesvedība Tiesā

15. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu tika iesniegts Tiesā 2013. gada 3. jūlijā. Rakstiskus apsvērumus iesniedza sabiedrība *Ascendi*, Portugāles valdība, kā arī Eiropas Komisija. Pamatojoties uz Tiesas reglamenta 76. panta 2. punktu, Tiesa pieņēma lēmumu apturēt lietu.

Analīze

Tiesas kompetence sniegt atbildi uz prejudiciālu jautājumu

Ievada apsvērumi

16. Šajā lietā ir šaubas par iesniedzējas iestādes lūguma sniegt prejudiciālu nolēmu pieņemamību. Tomēr pati *Tribunal Arbitral Tributário* minētajā lēmumā atzīst, ka šis jautājums var radīt šaubas, un nosauc argumentus, kas, pēc tās domām, pamato, ka [šī iestāde] ir "kādas dalībvalsts tiesa" LESD 267. panta izpratnē. Arī Portugāles tiesa un Komisija analizē šo problēmu rakstiskajos apsvērumos, secinot, ka Tiesai ir kompetence sniegt atbildi uz prejudiciālo jautājumu.

17. Šaubas šajā ziņā ir saistītas ar faktu, ka *Tribunal Arbitral Tributário* nepieder Portugāles vispārējo un administratīvo tiesu pamatsistēmai, bet ir "strīdu nodokļu lietās izskatīšanas tiesā alternatīva forma" – kā ir norādīts likumā Nr. 3-B/2010. Šī alternatīvā strīdu izskatīšanas forma balstās, kā katrā ziņā liecina pats iesniedzējtiesas nosaukums, uz dažu šķīrējtiesas metožu izmantošanu, izskatot strīdus starp nodokļu maksātāju un nodokļu iestādi. No Tiesas pastāvīgās judikatūras, kas ir norādīta šo secinājumu nākamajā daļā, izriet, ka šķīrējtiesas, kas ir izveidotas, pamatojoties uz līgumu, nav "kādas dalībvalsts tiesas" LESD 267. panta izpratnē un Tiesai nav kompetences sniegt atbildi uz to uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem.

18. Tādējādi ir jāpārbauda, vai *Tribunal Arbitral Tributário* īpašais raksturs izslēdz iespēju šai iestādei iesniegt lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, pamatojoties uz LESD 267. pantu.

Iespējas, ka šķīrējtiesa iesniedz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu izslēgšana

19. Vispirms jāuzsver, ka tikai tas, ka iestādes nosaukumā ir lietoti vārdi "šķīrējtiesa" vai "šķīrējtiesnesis" nevar nozīmēt, ka runa ir par šķīrējtiesu šī jēdziena šaurā izpratnē. Bet atsevišķas iestādes dalībvalstīs, kam ir tiesības izskatīt strīdus, savā darbībā izmanto procesuālos noteikumus, kas raksturīgi šķīrējtiesām (piemēram, iespēju pusei iecelt atsevišķus tiesas lemjošā sastāva locekļus, procedūras vienkāršošanu, tiesvedību vienā instancē). Šāda veida "šķīrējtiesa" ir jānošķir no šķīrējtiesas šaurā izpratnē, kas ir balstīta uz pušu tiesībām (gribu) iesniegt strīdu izskatīšanai nevalstiskā (privātā) tiesā. Šī atšķirība ir pamatā tam, lai iestādi kvalificētu no LESD 267. panta viedokļa.

20. 1982. gadā taisītajā spriedumā lietā *Nordsee*[9] Tiesa izslēdza iespēju lemt par šķīrējtiesu, kas izveidotas uz līguma pamata, uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem, pamatojoties uz EKL 177. pantu (tagad – LESD 267. pants). Minētajā lietā Tiesa šķīrējtiesu neatzina par "kādas dalībvalsts tiesu" līguma izpratnē tās pārāk vājās saiknes ar likumā noteikto tiesību aizsardzības sistēmu dalībvalstī dēļ[10]. Vēlāk šī judikatūra tika apliecināta spriedumos lietās *Eco Swiss*[11] un *Denuit* un *Cordenier*[12].

21. No Tiesas judikatūras izriet, ka tikai dalībvalstu iestādes vai subjekti, kam šīs valstis ir uzticējušas uzdevumu tiesību aizsardzības jomā veikšanu, var iesniegt lūgumus sniegt prejudiciālus nolēmumus, jo šīs dalībvalstis ir atbildīgas par Savienības tiesību piemērošanu un ievērošanu to teritorijā. Šķīrējtiesas šaurā izpratnē nav ne dalībvalstu iestādes, ne subjekti, kas šo valstu vārdā pilda uzdevumus tiesību aizsardzības jomā, bet tās ir privātas organizācijas.

9 — Spriedums *Nordsee*, 102/81, EU:C:1982:107.

10 — Sprieduma 10.–13. punkts. Uzskatu pret šķīrējtiesu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību detalizēts apskatu ir izdarījis ģenerāladvokāts G. Reišls [*G. Reischl*] secinājumos *Nordsee* (102/81, EU:C:1982:31).

11 — Spriedums *Eco Swiss*, C-126/97, EU:C:1999:269, 34. punkts.

12 — Spriedums *Denuit* un *Cordenier*, C-125/04, EU;C:2005:69, 13. punkts.

22. Tajā pašā laikā jau vienā no pirmajiem spriedumiem, kurā Tiesai bija jāinterpretē jēdziens "kādas dalībvalsts tiesa" saistībā ar lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību, t.i., 1966. gada spriedumā lietā *Vaassen Göbbels*[13], tā atzina par pieņemamu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, ko iesniedza iestāde ar publiski tiesiskas šķīrējtiesas raksturu. Pēc tam līdzīgi lēmumi tika pieņemti citās lietās[14] un, visbeidzot, nolēmumā lietā *Merck Canada*[15] Tiesa atzina par pieņemamu Portugāles iestādes, kuras tiesiskais statuss ir līdzīgs, kaut arī nav identisks *Tribunal Arbitral Tributário* statusam, lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu.

23. Kā tad *Tribunal Arbitral Tributário* jākvalificē no iepriekš minētās judikatūras viedokļa?

24. Sākšu ar to, ka šķīrējtiesas šaurā nozīmē būtība ir tās nevalstiskais raksturs. Šķīrējtiesas ir privātas tiesas, kam, pamatojoties uz pušu gribu, valsts tiesu vietā tiek uzticēta strīdu izskatīšana un izlemšana[16].

25. Pirmā no šīm funkcijām nozīmē, ka šķīrējtiesas kompetence izriet no pušu vienošanās (šķīrējtiesas klauzula). Puses – gribas autonomijas ietvaros – pieņem lēmumu par strīda nodošanu šķīrējtiesas jurisdikcijā. Puses var arī noteikt šķīrējtiesas darbības principus, procesuālos noteikumus, kā arī principus, pamatojoties uz kuriem šķīrējtiesa izskatīs strīda būtību. Lietas iesniegšana izskatīšanai šķīrējtiesā nozīmē, ka puses atsakās no tiesībām, ka lietu izskata valsts tiesa, t.i., no valsts piešķirtās tiesiskās aizsardzības[17].

26. Bet strīda piekritības nodošana šķīrējtiesai nozīmē, ka puses šajā jomā ir izslēgušas valsts tiesu jurisdikciju. Ja puses nebūtu vienojušās par šķīrējtiesas klauzulu, to strīds būtu bijis valsts tiesu jurisdikcijā. Tāpēc šķīrējtiesa ir privāta tiesa. Jāuzsver, ka pašai iespējai nodot strīdu šķīrējtiesas jurisdikcijā ir jāizriet no tiesību normām. Šīs tiesību normas tostarp ietver, kāda veida strīdus var nodot izskatīšanai šķīrējtiesai ([šķīrējtiesas piemērotība,] "zdatność arbitrażowa", "arbitrability", "arbitrabilité", "Schiedsfähigkeit"). Principā tie ir privāttiesiski strīdi[18].

27. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, neuzskatu, ka *Tribunal Arbitral Tributário* būtu jāatzīst par šķīrējtiesu šaurā nozīmē, kam tikai šī iemesla dēļ nebūtu atļauts iesniegt Tiesā lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, pamatojoties uz LESD 267. pantu.

28. Par labu šādam lūgumam vispirms jau liecina apstāklis, ka šī tiesa nav nodibināta, pamatojoties uz pušu vienošanos, bet gan, pamatojoties uz Portugāles tiesību normām, kas norādītas šo secinājumu 7. un 8. punktā. Šķīrējtiesa nodokļu lietās patiešām ir strīdu izskatīšanas alternatīva forma tādā nozīmē, ka prasītājam, t.i., šajā gadījumā nodokļu maksātājam, ir iespēja izvēlēties šķīrējtiesu vai administratīvo tiesu. Taču šīs tiesības izvēlēties prasības izskatīšanas veidu, kas ir noteiktas likumā un ir katram nodokļu maksātājam katrā strīdā, uz kuru attiecas Likuma Nr. 3-B/2010 124. panta 4. punkta a)–q) apakšpunkta normas, nav atkarīgas no iepriekšējas pušu gribas nodot strīdus izskatīšanai šķīrējtiesā izpausmes.

13 — Spriedums *Vaassen-Göbbels*, 61/65, EU:C:1966:39.

14 — Skat. piemēram, spriedumu *Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark*, 109/88, EU:C:1989:383, 7.–9. punkts.

15 — Rīkojums *Merck Canada*, C-555/13, EU:C:2014:92, 15.–25. punkts.

16 — Par šķīrējtiesu būtību skat., piemēram: T. E. Carbonneau, *The Law and Practice of Arbitration*, Ņujorka, 2007; T. Ereciński, K. Weitz, *Sąd arbitrażowy*, Varšava, 2008; J. P. Lachmann, *Handbuch für die Schiedsgerichtspraxis*, Ķelne, 2008; A. Szumański (red.), *Arbitraż handlowy*, Varšava, 2010.

17 — T. Ereciński, K. Weitz, *op. cit.*, 21. lpp.

18 — Literatūrā galvenokārt tiek aplūkots, vai ir iespējami tikai materiāli vai arī nemateriāli strīdi, bet neparādās jautājums par šķīrējtiesas piemērotību strīdiem nodokļu jomā. Skat. A. Szumański (red.), *op. cit.*, 8. un 9. lpp. Skat. arī B. Hanotiau, "L'arbitrabilité", *Recueil des cours de l'Académie de droit international de la Haye*, 296. sēj. (2002), Hāga, 2003.

29. Pretēji *Tribunal Arbitral Tributário* viedoklim par šķīrējtiesu *sensu stricto* liecina arī to tiesisko attiecību, kas ietilpst tās kompetencē, raksturs, t.i., nodokļu joma. Šajā jomā, atšķirībā no privāttiesiskajiem strīdiem, ne tikai strīdu izskatīšanas veids, bet, galvenokārt, pati tiesisko attiecību aizsardzība un to saturs neizriet no pušu gribas autonomijas principa, bet to nosaka tikai tiesību normas, kas ar norādītajiem pasākumiem automātiski ir saistošas nodokļu prasībām. Turklāt šai lietai nav šāds "piemērotības šķīrējtiesai" raksturs, kas atļautu celt prasības šajā jomā tiesā, kas izveidota pēc pušu gribas.

30. Visbeidzot, ir jāņem vērā, ka nodokļu jomā viena no strīda pusēm vienmēr ir valsts iestāde, kas darbojas atbilstoši tās publiskās varas funkcijai, jo nodokļu uzlikšana un piedziņa vienmēr ir vienīgi valsts funkcija. Tāpat arī tas norāda, ka iestāde, kas izskata strīdus šajā jomā, kā, piemēram, *Tribunal Arbitral Tributário*, nav privāta tiesa.

31. Apgalvojums, ka *Tribunal Arbitral Tributário* nav šķīrējtiesa šo secinājumu 20. punktā minētās judikatūras izpratnē tomēr neliedz šo iestādi atzīt par dalībvalsts tiesu LESD 267. panta izpratnē. Lai sniegtu atbildi uz šo jautājumu, ir jāpārbauda, vai ir izpildīti citi nosacījumi, kas no Tiesas judikatūras izriet šajā ziņā. Šaubas var attiekties it īpaši uz tiem analizētās iestādes darbības elementiem, kuros tiek izmantotas šķīrējtiesām raksturīgas metodes.

Norādes, kas iesniedzēju iestādi ļauj atzīt par valsts tiesu LESD 267. panta izpratnē

32. Jēdziens "kādas dalībvalsts tiesa" LESD 267. panta izpratnē ir Savienības tiesību automātisks jēdziens, tomēr ne līgumos, ne Tiesas judikatūrā nav ietverta šī termina definīcija. Ņemot vērā iestāžu, kam atsevišķās dalībvalstīs ir tiesības izskatīt strīdus, daudzveidību, patiešām jāšaubās, vai formulēt šādu definīciju ir iespējams un vajadzīgs.

33. Saistībā ar to, ka nav vispārīgas tiesas jēdziena definīcijas, Tiesai – konkrētajās situācijās – katru reizi ir jānovērtē, vai iestāde, kas ir vērsusies ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, bija tiesīga to darīt [19]. Bet judikatūrā ir izstrādāta virkne nosacījumu, kas tiešām nav ne izšķiroši, ne izsmeļoši, bet kas ir pieturas punkts, vērtējot, vai iestāde, kas vēršas ar prejudiciālu jautājumu, ir tiesa. Šos nosacījumus šobrīd var jau uzskatīt par "kodificētiem" pastāvīgajā judikatūrā [20], tie ir nosaukti arī Ieteikumu valsts tiesām saistībā ar prejudiciālās tiesvedības ierosināšanu [21] 9. punktā.

34. Turklāt ir jāpārbauda, vai ir izpildīti nosacījumi, lai *Tribunal Arbitral Tributário* atzītu par valsts tiesu LESD 267. panta izpratnē. Vispirms ir jāņem vērā, kā jau norādīju, ka Portugāles tiesībās paredzētajā strīdu nodokļu lietās izskatīšanas alternatīvajā sistēmā tiek izmantotas dažādas metodes un procesuālie noteikumi, kas raksturīgi šķīrējtiesām, un tie atšķiras no tradicionālo tiesu darbības principiem. Runa ir par to, ka šī sistēma nodrošina strīdu izskatīšanu īsā laikā un ar iespējami mazām izmaksām, faktiski darbojoties kā administratīvo tiesu alternatīva. Šī specifika ir jāņem vērā, vērtējot atsevišķu nosacījumu izpildi.

19 — Detalizētu, bet kritisku judikatūras šajā jomā analīzi piedāvā ģenerāladvokāts D. Ruiss Harabo Kolomers [*D. Ruiz-Jarabo Colomer*] secinājumos *De Coster* (C-17/00, EU:C:2001:366).

20 — Skat. it īpaši spriedumu *Dorsch Consult*, C-54/96, EU:C:1997:413, 23. punkts; spriedumu *Syfait* u.c., C-53/03, EU:C:2005:333, 29. punkts; spriedumu *Forposta* (agrāk – *Praxis*) un *ABC Direct Contact*, C-465/11, EU:C:2012:801, 17. punkts.

21 — OV 2012, C 338, 1. lpp.

– Iestādes darbības tiesiskais pamats un tās pastāvīgums

35. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu var iesniegt tikai iestāde, kas ir izveidota uz nenoteiktu laiku uz dalībvalstu tiesību normu pamata. Manuprāt, šis nosacījums ir izpildīts. Kā norādīju šo secinājumu 28. punktā, šķīrējtiesa nodokļu lietās darbojas, pamatojoties uz likumu Nr. 3-B/2010, kā arī Noteikumiem ar likuma spēku Nr. 10/2011. Ar šiem aktiem ir ieviesta vesela nodokļu šķīrējtiesu sistēma un īpaši noteikti to darbības principi.

36. Konkrētais tiesas sastāvs patiešām tiek īpaši iecelts katrai lietai pēc ieinteresētā nodokļu maksātāja pieteikuma, tomēr nodokļu maksātāja tiesības prasīt šķīrējtiesas sastāvu, kā arī tā locekļu iecelšanas veids izriet no tiesību normām. Nodokļu maksātāja pieteikums šajā ziņā ir tikai darbība, kas izraisa šo tiesību normu piemērošanu.

37. Šāds apgalvojums var attiekties uz *Tribunal Arbitral Tributário* pastāvīgo raksturu – ja konkrētais lemjošais sastāvs pastāv tikai vienas lietas vajadzībām, vai šādu iestādi var atzīt par pastāvīgu? Manuprāt, šis jautājums tomēr ir jāaplūko nevis atkarībā no atsevišķajiem sastāviem, kas izskata konkrētas lietas, bet sistemātiski [22]. *Tribunal Arbitral Tributário* nav *ad hoc* tiesa, bet ir strīdu izskatīšanas sistēmas daļa, kam – kaut arī tās darbība notiek īslaicīgu lemjošo sastāvu veidā, kas beidz pastāvēt reizē ar lietu, kuras izskatīšanai tas ticis izveidots, – kopumā ir pastāvīgs raksturs.

– Obligāta iestādes kompetence

38. Atbilstoši Tiesas judikatūrā pieņemtajiem principiem strīda iesniegšana izskatīšanai iestādē, kas iesniegusi lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, pusēm ir jābūt obligātai, nevis jāizriet tikai no to gribas, kā tas ir šķīrējtiesu *sensu stricto* gadījumā. Šajā lietā runa ir par iestādi, kas ir "strīdu izskatīšanas alternatīvās sistēmas" daļa. Tas nozīmē, ka nodokļu maksātājs, kas vēlas nodot strīdu izskatīšanai tiesā, var izvēlēties vai nu vērsties administratīvajā tiesā, vai prasīt šķīrējtiesai pieņemt lēmumu nodokļu lietā, bet nodokļu iestādei ir jāpiekrīt šim nodokļu maksātāja lēmumam [23].

39. Tādējādi var rasties šaubas, vai *Tribunal Arbitral Tributário* kompetence ir jāatzīst par obligātu pusēm, ja nodokļu maksātājam un tātad pusei, kas parasti uzsāk strīdu nodokļu lietās, nav jāiesniedz lieta šajā iestādē, bet tā var vērsties administratīvajā tiesā. Apstāklis, ka nodokļu iestādei ir pienākums piekrist nodokļu maksātāja izvēlētajai tiesai, manuprāt, nav izšķirošs, jo tas izriet no tiesas jurisdikcijas būtības. Proti, tā, ka prasītājs iesniedz lietu kompetentā tiesā, pamatojoties vai nu uz tiesību normām, vai pušu vienošanos, sekas ir tādas, ka arī atbildētāja nevar efektīvi apstrīdēt šo jurisdikciju [24].

40. Manuprāt, minētā jautājuma par Portugāles šķīrējtiesas uzdevumu būtība pamatojas uz to, ka nodokļu maksātāja tiesības izvēlēties prasību celšanas veidu neizriet no viņa paša iniciatīvas, bet no likumdevēja gribas, kas ir apstiprinājis divas vienlīdzīgas strīdu ar nodokļu administrāciju izskatīšanas sistēmas. Neviena no šīm sistēmām atsevišķi nav obligāta, bet nodokļu maksātājam ir jāizvēlas viena no tām, ja tas vēlas savu strīdu ar nodokļu iestādi iesniegt izskatīšanai tiesā. Bet atbilstoši Noteikumu ar likuma spēku Nr. 10/2011 3. panta 2. punktam prasības celšana, lai šķīrējtiesa pieņemtu lēmumu, ietver šī paša lēmuma par nodokļiem apstrīdēšanu, pamatojoties uz tiem pašiem principiem,

22 — Līdzīgi ir teicis ģenerāladvokāts K. O. Lencs [*C. O. Lenz*] secinājumos *Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark* (109/88, EU:C:1989:228), 21. punkts.

23 — Atbilstoši *portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março de 2011* (2011. gada 22. marta lēmums Nr. 112-A/2011, *Diário da República*, *1. seria*, Nr. 57), kas izdots, pamatojoties uz Noteikumu ar likuma spēku Nr. 10/2011 4. panta 1. punktu, šķīrējtiesu jurisdikcija nodokļu lietās ir saistoša nodokļu administrācijai lietās, kurās strīda priekšmeta vērtība nepārsniedz EUR 10 000 000.

24 — Jānorāda, ka iesniedzējas iestādes obligāta jurisdikcija atbildētājam Tiesas ieskatā bija pietiekama, lai atzītu šo kritēriju par izpildītu spriedumā *Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark* (EU:C:1989:383), 7. punkts.

administratīvā tiesā. Un atbilstoši šo pašu noteikumu 24. panta 1. punktam lietas izskatīšana šķīrējtiesā pēc būtības ir saistoša nodokļu iestādei. Nodokļu šķīrējtiesa nav vienīgā tiesību aizsardzības iespēja, ko var izmantot nodokļu maksātājs, bet gan tradicionālās tiesvedības alternatīva. Šajā nozīmē nosacījums par iesniedzējas iestādes obligāto jurisdikciju, manuprāt, ir izpildīts [25].

– Sacīkstes princips tiesvedībā un tiesību normu piemērošana

41. Noteikumu ar likuma spēku Nr. 10/2011 15.–20. pantā ir noteikti šķīrējtiesu tiesvedības nodokļu lietās principi. Šie principi garantē īpaši sacīkstes principa ievērošanu šajā tiesvedībā, kā arī pušu vienlīdzību. Šo principu pārkāpšana var atbilstoši šo noteikumu 28. pantam būt pamats tam, ka administratīvā tiesa atceļ šķīrējtiesas lēmumu.

42. Noteikumu ar likuma spēku Nr. 10/2011 2. panta 2. punktā ir noteikts, ka šķīrējtiesas nodokļu lietās lemj, pamatojoties uz tiesību normām, bet lēmuma pieņemšana, pamatojoties uz taisnīguma principu, nav iespējama. Tas ir vēl skaidrāks tādēļ, ka šādu tiesu uzdevums ir novērtēt administratīvos lēmumus nodokļu jomā it īpaši no atbilstības tiesībām viedokļa.

43. Turklāt es uzskatu, ka no judikatūras izrietošie nosacījumi par tiesvedību atbilstoši sacīkstes principam un lēmumu pieņemšanu, pamatojoties uz tiesību normām, *Tribunal Arbitral Tributário* gadījumā neapšaubāmi ir izpildīti.

– Neatkarība

44. Neatkarības priekšnoteikums ir jāpārbauda no diviem aspektiem [26]. Ārējais aspekts attiecas uz iestādes neatkarību no personām un iestādēm, kas strīdā ir trešās personas, izpildvaras, augstākstāvošām iestādēm utt. Iekšējais aspekts attiecas uz iestādes locekļu neatkarību no strīda pusēm un to, ka tiem nav īpašas ieinteresētības konkrēta lēmuma pieņemšanā.

45. Šķīrējtiesas nodokļu lietās nav nodokļu administrācijas vai citu izpildvaras iestāžu daļa. Tās ir tiesu varas daļa un darbojas pie *Centro de Arbitragem Administrativa* (administratīvo šķīrējtiesu centrs), kas veic to administratīvi tehnisko apkalpošanu. Tās pašas pieņem nolēmumus, tām ir vienots pienākums ievērot likumu, kā arī administratīvo tiesu judikatūru, un to nolēmumi principā ir galīgi un izpildāmi (skat. šo secinājumu 51. punktu).

46. Šķīrējtiesas nodokļu lietās lemj viena vai trīs šķīrējtiesnešu sastāvā. Šķīrējtiesnešu iecelšanas veids, kā arī viņu ētikas principi ir noteikti Noteikumu ar likuma spēku Nr. 10/2011 6.–9. pantā. Viņus ieceļ *Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa* (administratīvo šķīrējtiesu centra padome) no šīs iestādes izstrādātā šķīrējtiesnešu saraksta [27] vai, iespējams, puses, turklāt tādā gadījumā tiesas sastāvā vienmēr ir trīs šķīrējtiesneši un priekšsēdētājs tiek iecelts ar abu pārējo šķīrējtiesnešu piekrišanu, bet, ja viņi nepiekrīt, viņu ieceļ iepriekš minētā padome.

47. Tā kā šķīrējtiesneši nav profesionāli tiesneši, viņu personiskās neatkarības garantijas pamats ir citāds nekā tiesnešiem. Īpaši grūti ir runāt par pilnvaru ilgumu, jo šķīrējtiesneši tiek iecelti konkrētai lietai, pēc kuras pabeigšanas to darbība beidzas. Šķīrējtiesnešu neatkarība drīzāk izriet no fakta, ka tie ir neatkarīgas personas, kuriem šķīrējtiesneša darbs nav pamatdarbs. Tādējādi viņiem nav jābaidās no negatīvām sekām saistībā ar viņu pieņemtajiem lēmumiem; jo šādas iespējamās sekas katrā ziņā neietekmētu viņu profesionālo un materiālo statusu.

25 — Līdzīgu viedokli izteica ģenerāladvokāts D. Ruiss Harabo Kolomers secinājumu *Emanuel* (C-259/04, EU:C:2006:50) 29. punktā. Arī spriedumā *Broekmeulen* (246/80, EU:C:1981:218) Tiesa atzina profesionālās pašpārvaldes iestādes prejudiciālo jautājumu par pieņemamu, kaut arī prasītājam bija alternatīva iespēja celt prasību valsts tiesā (skat. šī sprieduma 15. punktu).

26 — Skat. it īpaši spriedumu *RTL Belgium*, C-517/09, EU:C:2010:821, 39. un 40. punkts.

27 — Tā bija pamattiesvedībā.

48. Runājot par šķīrējtiesnešu objektivitāti un viņu neatkarību no strīda pusēm, Noteikumu ar likuma spēku Nr. 10/2011 8. un 9. pantā ir paredzētas līdzīgas garantijas tām, kas ir paredzētas profesionālajiem tiesnešiem.

49. Ņemot vērā iepriekš minēto, es uzskatu, ka *Tribunal Arbitral Tributário* atbilst neatkarības kritērijam.

Secinājumi

50. Tādējādi *Tribunal Arbitral Tributário* nav šķīrējtiesa, kas izveidota pēc pušu gribas. Vispirms, manuprāt, ir jāatzīmē, ka tā ir tāda pati Portugāles tiesu sistēmas sastāvdaļa kā valsts vispārējās un administratīvās tiesas. Taču šīs iestādes specifika ir tāda, ka Portugāles likumdevējs ir nolēmis piešķirt nodokļu maksātājam iespēju iesniegt savu strīdu ar nodokļu iestādēm izskatīšanai tiesā, kas darbojas neformālāk, ātrāk un lētāk nekā parastās administratīvās tiesas. Tās ir tendences, kas ir sastopama arī ārpus Portugāles, padarīt neformālāku un vienkāršot tiesvedību, izmantojot privātai strīdu atrisināšanai raksturīgas metodes un līdzekļus, izpausme. Tas liecina arī par tiesu un tiesnešu specializāciju, kas ir neizbēgama, ņemot vērā pieaugošo sabiedriski valstisko attiecību un līdz ar to arī strīdu, kas tiek iesniegti izskatīšanai tiesā, sarežģītību. Tādējādi var postmoderni apgalvot, ka pieeja taisnīguma dimensijai izriet no tiesu un tiesību sistēmas attīstības kopumā. Tiesa nevar ignorēt šo evolūciju, un tai ir atbilstoši jāpielāgo sava prakse attiecībā uz LESD 267. panta interpretāciju.

51. Tādējādi uzskatu, ka *Tribunal Arbitral Tributário* ir jāatzīst par "kādas dalībvalsts tiesu" LESD 267. panta izpratnē. Proti, tas atbilst iepriekš aplūkotajam nosacījumam, kas izriet no Tiesas judikatūras. Es neredzu citus iemeslus, kuru dēļ tai būtu jāliedz šāds statuss. Par to liecina turklāt arguments, ka atbilstoši Noteikumu ar likuma spēku Nr. 10/2011 25.–28. pantam šīs tiesas nolēmumus var pārsūdzēt tikai formas pārkāpumu dēļ, kā piemēram, pamatojuma trūkuma vai tā neatbilstības secinājumu saturam, secinājumu neesamības vai tiesvedības principu pārkāpuma dēļ, un pēc būtības – tikai izņēmuma gadījumos konstitūcijas normu pārkāpuma vai neatbilstības administratīvo tiesu nolēmumam dēļ. Saistībā ar iespēju šķīrējtiesām iesniegt lūgumus sniegt prejudiciālus nolēmumus Tiesa būtiskā mērā ietekmē Portugāles judikatūru nodokļu jautājumos, t.i., jomu, kas Savienībā ir būtiskā mērā harmonizēta un kam ir tieša ietekme uz subjektu tiesībām un pienākumiem. Atbilstoši Tiesas judikatūrai šāda iespēja var būt arī viens no apstākļiem, kas liecina par to, ka iestāde ir jāatzīst par tiesīgu iesniegt lūgumus sniegt prejudiciālu nolēmumu [28].

52. Manis piedāvātā atbilde uz jautājumu par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību šajā lietā nekādi neļauj nākotnē pieļaut, ka lūgumus sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniedz personas vai iestādes, kas darbojas atbilstoši citām alternatīvām strīdu izskatīšanas metodēm, it īpaši mierizlīguma vai meditācijas veidā [29]. Tomēr atbilstoši pastāvīgajai Tiesas judikatūrai un neatkarīgi no citu kritēriju izpildes prejudiciālu jautājumu atbilstoši LESD 267. pantam var uzdot visas iestādes, kam ir jāizskata strīds tādas "procedūras ietvaros, kurā ir jāpieņem nolēmums, kuram ir tiesas nolēmuma raksturs" [30]. *Tribunal Arbitral Tributário* atbilst šim nosacījumam, jo tā ir no strīda pusēm neatkarīga iestāde un pieņem nolēmumus, kas ir saistoši šīm pusēm un principā ir galīgi līdzīgi tradicionālo tiesu nolēmumiem. Tiesvedības *Tribunal Arbitral Tributário* mērķis tādēļ nav vienošanās starp pusēm noslēgšana, un pieņemtajam nolēmumam nav ieteikumu vai viedokļa raksturs. Šis uzdevums skaidri nošķir šo tiesu no mediatora vai citiem tamlīdzīgiem subjektiem.

28 — Skat. it īpaši spriedumu *Broekmeulen*, EU:C:1981:218, 16. punkts, kā arī spriedumu *Gourmet Classic*, C-458/06, EU:C:2008:338, 32. punkts.

29 — Piemēram, tādas, kādas ir minētas Eiropas Parlamenta un Padomes 2008. gada 21. maija Direktīvā **par konkrētiem mediācijas aspektiem civillietās un komerclietās** (OV L 136, 3. lpp.).

30 — Skat. it īpaši rīkojumu *Borker*, 138/80, EU:C:1980:162, 4. punkts; spriedumu *Weryński*, C-283/09, EU:C:2011:85, 44. punkts; spriedumu *Below*, C-394/11, EU:C:2013:48, 39. punkts.

Par lietas būtību

53. Šī lieta ir sava veida turpinājums lietai *Optimus – Telecomunicações* [31]. Tiesai būs iespēja papildināt pastāvīgo judikatūru ar šo spriedumu.

54. Turpinājumā ir jānosaka, kuras Direktīvas 69/335 normas ir jāpiemēro pamattiesvedības faktiskajos apstākļos. Jāuzsver, ka šī direktīva ar grozījumiem, kas izdarīti ar Direktīvu 85/303, nav labas likumdošanas tehnikas piemērs [32]. Tiesai, kas prejudiciālajā jautājumā tostarp atsaucas uz Direktīvas 69/335 4. panta 2. punkta a) apakšpunkta normām, tomēr nešķiet, ka tās būtu piemērojamas pamattiesvedībā. Puses tiešām strīdas par kapitāla palielināšanas darījuma raksturu, kas ir pamattiesvedības priekšmets, t.i., vai [šie darījumi] ietver arī naudas vai citus ieguldījumus [33] – tomēr nav apstrīdams, ka šie darījumi nenotika "peļņas vai pastāvīgo vai pagaidu rezervju kapitalizācijas" formā, par ko ir runa šajā tiesību normā. Darījums, kas ir pamattiesvedības priekšmets, "ir kapitālsabiedrības kapitāla palielinājums ar jebkāda veida aktīvu iemaksām", kas norādīts 4. panta 1. punkta c) apakšpunktā.

55. Iesniedzējtiesa min arī minētās direktīvas 7. panta 1. punktu. Tomēr šo tiesību normu nevar interpretēt nošķirti no šī paša panta 2. punkta, jo, pirmkārt, šīs divas tiesību normas kopā veido vienotu tiesisko regulējumu – atbilstoši tiesību stāvoklim konkrētajā dalībvalstī 1984. gada 1. jūlijā ir jāpiemēro 7. panta 1. vai 2. punkts. Ja piekrītam iesniedzējtiesai, ka pamattiesvedībā ir runa par kapitāla palielināšanu, veicot ieguldījumus, kas netiek veikti naudas formā, par kuru darbību Portugālē 1984. gada 1. jūlijā ir jāmaksā nodokļi [34], ir jāpiemēro 7. panta 2. punkts [35].

56. Šajā lietā tātad tiesību problēma attiecas uz to, vai Direktīvas 69/335 7. panta 2. punktā ir atļauts no jauna ieviest kapitāla nodokli tās 4. panta 1. punkta c) apakšpunktā nosauktajiem darījumiem, kam 1984. gada 1. jūlijā tika uzlikts šāds nodoklis, bet pēc tam tas tika atcelts.

57. Direktīvas 69/335 pirmajā redakcijā bija noteikti nodokļa uzlikšanas kapitālam principi tajā norādītajiem darījumiem. Atbilstoši tās 4. pantam 1. punktā minētie darījumi bija jāapliek ar šādu nodokli, bet 2. punktā nosauktie darījumi varēja tikt ar to aplikti. Direktīvas 7. pantā bija noteikta kapitāla nodokļa likme. Tomēr ar Direktīvu 85/303 Direktīvas 69/335 7. pants tika izteikts pilnīgi jaunā redakcijā. Darījumi, kam dažās dalībvalstīs 1984. gada 1. jūlijā bija piešķirts atbrīvojums no nodokļa vai kuriem uzliktā nodokļa likme bija 0,5 % vai mazāka, saskaņā ar to turpmāk bija jāatbrīvo no nodokļa (7. panta 1. punkts). Bet attiecībā uz pārējiem darījumiem dalībvalstīm bija izvēle arī piešķirt atbrīvojumu vai uzlikt tiem nodokli ar vienotu likmi, kas nepārsniedz 1 % (7. panta 2. punkts).

58. Direktīvas 85/303 preambulā Kopienu likumdevējs to noteica tādā veidā, ka kapitāla nodoklis kaitē uzņēmumu attīstībai, sakarā ar ko vislabākais risinājums būtu to likvidēt; tomēr, tā kā budžeta ienākumu no šī nodokļa zaudēšana atsevišķām dalībvalstīm nebūtu pieņemama, ir jādod tām iespēja turpmāk piemērot šo nodokli ar vienotu likmi.

31 — Spriedums *Optimus – Telecomunicações*, C-366/05, EU:C:2007:366.

32 — To norāda arī ģenerāladvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*] secinājumos *Optimus – Telecomunicações* (C-366/05, EU:C:2007:58), 39. punkts.

33 — Sabiedrība *Ascendi* apgalvo, ka akcionāru prasījumu pret sabiedrību pārvēršana pamatkapitālā ir jāatzīst par kapitāla palielināšanu naudas ieguldījumu veidā. Šādā gadījumā šajā lietā būtu tieši jāpiemēro lēmums spriedumā *Optimus – Telecomunicações* (EU:C:2007:366), kas attiecas tikai uz nodokļu par šādiem darījumiem atbilstību direktīvai. Tomēr šķiet, ka iesniedzējtiesa uzskata, ka darījums, kas ir pamattiesvedības priekšmets, neattiecas uz naudas ieguldījumiem sabiedrībā. Katrā ziņā tas ir faktisko apstākļu vērtējums, kas ir jāveic iesniedzējtiesai.

34 — Skat. šo secinājumu 9. punktu.

35 — Portugāles Republika pievienojās Eiropas Kopienām tikai 1986. gada 1. janvārī, taču atbilstoši sprieduma *Optimus – Telecomunicações* (EU:C:2007:366) 32. punktam par dienu, kas jāizmanto attiecībā uz šo dalībvalsti Direktīvas 69/335 interpretācijas vajadzībām, arī ir jāuzskata 1984. gada 1. jūlijs.

59. Ar to mainījās Direktīvas 69/335 4. panta 1. punkta normatīvais raksturs, jo tajā vairs nav paredzēts pienākums dalībvalstij uzlikt kapitāla nodokli tajā minētajiem darījumiem, jo šis pienākums ir atcelts ar direktīvas 7. pantu redakcijā, kas izriet no Direktīvas 85/303, kas attiecībā uz 4. panta 1. punktu kļuvis par *lex posterior*. Tagad šajā tiesību normā ir norādīti viena veida darījumi, uz kuriem attiecas normas par kapitāla nodokli.

60. Atliek izlemt, vai Direktīvas 69/335 7. panta 2. punkts ietver pienākumu atturēties no jebkādas darbības, kas ļauj dalībvalstij tikai paturēt spēkā nodokļu regulējumu, kas bija spēkā 1984. gada 1. jūlijā (iespējams, koriģējot tā likmi), vai arī, kā piedāvā Portugāles valdība rakstveida apsvērumos, atļauj dalībvalstīm brīvi likvidēt un ieviest no jauna kapitāla nodokli atkarībā no tā brīža nodokļu politikas un budžeta vajadzībām.

61. Es atbalstu šo pirmo apgalvojumu. Pirmkārt, kā norādīts Direktīvas 85/303 preambulā, likumdevēja griba bija likvidēt kapitāla nodokli, bet iespēja to saglabāt ir tikai izņēmums, kas izriet no bailēm, ka dalībvalstis zaudēs budžeta ienākumus. Tomēr, ja dalībvalsts ir likvidējusi kapitāla nodokli un iespējamais budžeta līdzekļu samazinājums saistībā ar to ir jau sācies, tā ieviešana no jauna nav pamatota no mērķu, ko likumdevējs paredzēja sasniegt ar Direktīvas 85/303 palīdzību, viedokļa.

62. Otrkārt, par labu tam, lai Direktīvas 69/335 7. panta 2. punktu saprastu kā noteikumu par atteikšanos no jebkādas darbības, liecina tā loģika un it īpaši saistība ar tiesību stāvokli, kas bija saistošs 1984. gada 1. jūlijā. Ja likumdevējs būtu gribējis dalībvalstīm dot brīvību paturēt spēkā, likvidēt un pēc tam, iespējams, atjaunot kapitāla nodokli, tas šīm tiesībām nebūtu paredzējis būtībā nejaušu nosacījumu, ka šis nodoklis norādītajā apmērā bija saistošs 1984. gada 1. jūlijā. Atsaukšanās uz šādu konkrētu datumu nepārprotami norāda uz likumdevēja gribu šajā ziņā ieviest noteikumu par atturēšanos no jebkādas darbības.

63. Jānorāda arī, ka Tiesa spriedumā lietā *Logstor ROR Polska* [36] ieņēma līdzīgu nostāju attiecībā uz Direktīvas 69/335 4. panta 2. punktā norādītajiem darījumiem, kuros tiesību stāvoklis nedaudz atšķīrās. Minētā sprieduma 39. punktā Tiesa norādīja, ka "[..] dalībvalsts, kas saskaņā ar Direktīvas 69/335 7. panta 2. punktu pēc 1984. gada 1. jūlija atteicās no atsevišķu darījumu aplikšanas ar kapitāla nodokli, nevar šādu nodokli ieviest no jauna šādiem pašiem darījumiem".

64. Visbeidzot, ir jānorāda, ka atbilstoši Noteikumu ar likuma spēku Nr. 322-B/2001 III pielikuma 26.3. punktam kapitāla palielināšanas darījumiem, kas ir pamatlietas priekšmets, bija uzlikts nodoklis 0,4 % apmērā, tāpēc atbilstoši likmei, kas, ja tā būtu bijusi saistoša 1984. gada 1. jūlijā, šis nodoklis būtu bijis jālikvidē, pamatojoties uz Direktīvas 69/335 7. panta 1. punktu. Taču, tā kā šī likme atbilst šī panta 2. punktam [37], atkārtotu nodokļa ar šādu likmi ieviešanu tomēr ir ļoti grūti saskaņot ar Direktīvas 69/335 7. panta loģiku.

Secinājumi

65. Ņemot vērā iepriekš minēto, piedāvāju Tiesai atzīt *Tribunal Arbitral Tributário* iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par pieņemamu un sniegt šādu atbildi uz uzdoto jautājumu:

Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvas 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, redakcijā, kas izteikta Padomes 1985. gada 10. jūnija Direktīvā 85/303/EEK, 7. panta 2. punkts saistībā ar 7. panta 1. punktu ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts, ka dalībvalsts no jauna ievieš kapitāla nodokli šīs direktīvas 4. panta 1. punkta c) apakšpunktā minētajiem darījumiem, kam šāds nodoklis tika uzlikts 1984. gada 1. jūlijā, bet pēc tam tie tika no tā atbrīvoti.

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

37 — Atgādinu, ka tas atļauj piemērot nodokli ar "vienotu likmi, kas nepārsniedz 1 %."