Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. SZPUNAR
представено на 8 април 2014 година[1]

Дело C-377/13

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

(Преюдициално запитване, отправено от Tribunal Arbitral Tributário (Португалия)

„Преюдициално запитване — Понятието „юрисдикция на държава членка“ по смисъла на член 267 ДФЕС — Tribunal Arbitral Tributário — Допустимост — Директива 69/335/ЕИО — Косвени данъци върху набирането на капитал — Данък върху вноските в капитала — Освободени транзакции — Възможност за повторно налагане на данък върху вноските в капитала“

1. Настоящото дело се отнася до възможността на португалския законодател повторно да наложи отменения през 1991 г. гербов налог върху увеличаването на дружествения капитал на капиталовите дружества предвид разпоредбите на Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал[2], изменена с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 година за изменение на Директива 69/335[3]. Този въпрос сравнително лесно може да се реши въз основа на разпоредбите на Директивата и досегашната съдебна практика. По-важният проблем е свързан с допустимостта на настоящото преюдициално запитване предвид особеното естество на органа, който го отправя.

2. Затова в настоящото заключение ще разгледам първо въпроса за компетентността на Съда да отговори на преюдициалното запитване, а след това накратко ще обсъдя запитването по същество и ще предложа съответен отговор.

Правна уредба

Правото на Съюза

3. За настоящото дело приложими ratione temporis са разпоредбите на Директива 69/335, изменена с Директива 85/303. Директива 69/335 предвижда хармонизация в държавите членки на данъка върху вноските в дружествения капитал, тъй наречения в член 1 „данък върху вноската“.

1 — Език на оригиналния текст: полски.

2 — ОВ L 249, стр. 25; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 9.

3 — ОВ L 156, стр. 23; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 75.

4. Съгласно член 4, параграф 1, буква в) и член 4, параграф 2, буква а) от Директива 69/335:

„1. Следните транзакции са облагаеми с данък върху вноската:

[…]

в) увеличаването на капитала на капиталово дружество чрез вноски на активи от всякакъв вид;

[…].

2. Следните транзакции могат да продължат да бъдат обект на налог върху капитала до степента, до която са облагани по ставка от 1 %, както на 1 юли 1984 г:

а) увеличаване на капитала на капиталово дружество чрез капитализиране на печалбата или на постоянните или временните резерви;

[…]“.

5. Член 7, параграфи 1 и 2 от Директива 69/335 предвижда:

„1. Държавите членки освобождават от налог върху капитала транзакциите, които са различни от посочените в член 9 и които към 1 юли 1984 г. са били освободени или облагани по ставка от 0,50 % или по-малко.

[…]

2. Държавите членки могат или да освобождават от налог върху капитала всички транзакции, различни от упоменатите в параграф 1, или да ги облагат с налог по единна ставка, която не превишава 1 %.

[…]“.

6. Съгласно член 10 от посочената директива:

„Независимо от данъка върху вноската, държавите членки не облагат с каквито и да било данъци дружествата, асоциациите или юридическите лица, осъществяващи стопанска дейност:

а) по отношение на транзакциите, посочени в член 4;

[…]“.

Португалското право

Разпоредбите относно статута на запитващия орган

7. Според данните в акта за преюдициално запитване и в становището на португалското правителство възможност за създаването на системата на данъчните арбитражни съдилища дава овластяващата норма на член 124 от Закон № 3-B/2010 от 28 април 2010 г. относно държавния бюджет за 2010 г. (Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril de 2010, Orçamento do Estado para

2010[4], наричан по-нататък „Закон № 3-B/2010“). Тази разпоредба определя арбитража като „алтернативна форма за съдебно разрешаване на спорове в данъчната област“. Съгласно член 124, параграф 4, букви a)—q) от този закон арбитражът следва да обхваща различни по вид спорове между данъчнозадължените лица и данъчната администрация.

8. На основание на споменатата в предходната точка овластяваща норма е приета Наредба-закон № 10/2011 от 20 януари 2011 г. за правния режим на данъчния арбитраж (Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro de 2011, Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária[5], наричана по-нататък „Наредба-закон № 10/2011“). Тази наредба-закон урежда компетентността, начина на конституиране и правилата за работа на данъчните арбитражни съдилища, а също и действието на издаваните от тях решения и способите за обжалването им. Релевантните разпоредби на Наредба-закон № 10/2011 ще бъдат обсъдени по-нататък в това заключение, при анализа на допустимостта на преюдициалното запитване.

Разпоредбите относно данъка върху вноските в капитала

9. Към 1 юли 1984 г. в Португалия увеличаването на капитала на капиталовите дружества се е облагало с гербов налог от 2 %, но увеличаването на капитала чрез парични вноски е било освободено от този налог. През 1991 г. са освободени и всички видове увеличаване на капитала на капиталовите дружества.

10. В главното производство се прилагат разпоредбите на Закон № 150/99 от 11 септември 1999 г. за кодифициране на гербовите налози (Lei n.º 150/99, de 11 de setembro de 1999, Aprova o Código do Imposto do Selo)[6] в редакцията му в сила в периода 2004—2006 г. Приложение III към този закон, озаглавено „Обща тарифа на гербовите налози (в евро)“ (Tabela Geral do Imposto do Selo (em euro), определя размера на гербовия налог за различните облагани с него транзакции. С Наредба-закон № 322-B/2001 от 14 декември 2001 г. (Decreto-Lei n.º 322-B/2001, de 14 de dezembro de 2001)[7] в посоченото приложение е добавена точка 26, подточка 26.3 от която гласи следното:

„Увеличаване на капитала на капиталовите дружества чрез вноски на активи от всякакъв вид; върху действителната стойност на всеки актив, внесен или подлежащ на внасяне от съдружниците, след приспадане на сумите, за които дружеството се е задължило, и на направените от него разходи по всяка вноска — 0,4 %“[8].

Фактическата обстановка и ходът на производството

Фактите, главното производство и преюдициалният въпрос

11. Учреденото по португалското право капиталово дружество Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA (наричано по-нататък „дружеството Ascendi“) извършва между 15 декември 2004 г. и 29 ноември 2006 г. четири увеличения на капитала чрез преобразуване на вземания на акционерите към дружеството в дружествен капитал. За тези транзакции дружеството Ascendi заплаща общо 203 796 EUR гербов налог.

4 — *Diário da República*, серия 1, бр. 82, стр. 1466-(111).

5 — *Diário da República*, серия 1, бр. 14, стр. 370.

6 — *Diário da República* I, серия A, бр. 213, стр. 6264.

7 — *Diário da República* I, серия A, бр. 288, стр. 8278-(12).

8 — Точка 26 от тарифата на гербовите налози впоследствие е изменена, а накрая — отменена, но това е без значение за настоящото дело.

12. На 28 март 2008 г. дружеството Ascendi подава искане до Autoridade Tributária e Aduaneira (португалската данъчна администрация) за връщане на споменатата сума заедно с лихви. Искането му е отхвърлено с решение от 6 август 2012 г., което се обжалва в главното производство. На 3 декември 2012 г. дружеството Ascendi подава искане за конституиране на арбитражен съд и за отмяна на обжалваното решение.

13. Жалбоподателят поддържа, че решението от 6 август 2012 г. е незаконосъобразно, защото според него португалският законодател не е имал право повторно да въвежда през 2001 г. отменения през 1991 г. гербов налог върху увеличаването на капитала на капиталовите дружества. Обратно, според данъчната администрация член 7, параграф 2 от Директива 69/335 допуска повторното въвеждане на данък върху вноските в капитала за всички транзакции, за които този данък се е прилагал към 1 юли 1984 г., включително ако след това някои от тези транзакции са били освободени от данъка.

14. При тези условия Tribunal Arbitral Tributário решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Член 4, параграф 1, буква в) и параграф 2, буква а), член 7, параграф 1 и член 10, буква а) от Директива [69/335] допускат ли национална правна уредба като съдържащата се в Наредба-закон № 322-B/2001 от 14 декември 2001 г., която предвижда облагане с гербов налог на увеличенията на капитала на капиталовите дружества, осъществени чрез капитализиране на вземания на акционерите във връзка с акцесорни престации, направени преди това за дружеството, макар тези престации да са били парични, като се има предвид, че към 1 юли 1984 г. националното законодателство предвижда тези увеличения на капитала да бъдат облагани с гербов налог по ставка от 2 % и към същата дата предвижда освобождаване от гербов налог на увеличенията на капитала чрез парични вноски?“.

Производството пред Съда

15. Преюдициалното запитване постъпва в Съда на 3 юли 2013 г. Писмени становища представят дружеството Ascendi, португалското правителство и Европейската комисия. На основание член 76, параграф 2 от Процедурния правилник Съдът реши да не провежда съдебно заседание.

Анализ

Компетентност на Съда да се произнесе по преюдициалното запитване

Встъпителни бележки

16. По настоящото дело страните не оспорват допустимостта на отправеното от националния орган преюдициално запитване. Самият Tribunal Arbitral Tributário обаче в акта за преюдициално запитване признава, че са възможни съмнения по този въпрос, и затова излага своите съображения в полза на разбирането, че следва да бъде разглеждан като „юрисдикция на държава членка“ по смисъла на член 267 ДФЕС. Португалското правителство и Комисията също анализират този въпрос в писмените си становища и стигат до извода, че отговорът на преюдициалния въпрос е от компетентността на Съда.

17. Съмненията по този въпрос са свързани с факта, че Tribunal Arbitral Tributário не е част от системата на общите и административните съдилища в Португалия, а представлява „алтернативна форма за съдебно разрешаване на спорове в данъчната област“, както се посочва в Закон № 3-B/2010. Тази алтернативна форма за разрешаване на спорове се опира, както личи от самото наименование на запитващия орган, на някои арбитражни техники за решаването на спорове между данъчнозадължените лица и данъчната администрация. Съгласно утвърдената практика на Съда, която ще разгледам по-нататък в това заключение, арбитражните съдилища, конституирани въз основа на договорна клауза, не са „юрисдикции на държава членка“ по смисъла на член 267 ДФЕС и Съдът не е компетентен да отговаря на отправяни от тях преюдициални запитвания.

18. Във връзка с това следва да се прецени дали особената природа на Tribunal Arbitral Tributário изключва възможността този орган да отправя преюдициални запитвания по реда на член 267 ДФЕС.

Изключване на възможността за отправяне на преюдициални запитвания от арбитражни съдилища

19. В началото следва да се отбележи, че самото наличие на думи като „арбитраж“ или „арбитър“ в наименованието на органа не означава непременно, че става дума за арбитражен съд в тесния смисъл на понятието. Всъщност в държавите членки има примери за натоварени с решаването на спорове органи, които редовно прилагат в дейността си процесуални правила, характерни за арбитражните съдилища (например възможността страните да определят някои от членовете на решаващия състав, опростеният ред за разглеждане на делата, едноинстанционността на производството). Този род „арбитраж“ трябва да се разграничава от арбитража в тесен смисъл, който почива на правото (волята) на страните да отнесат спора си пред недържавен (частен) съд. Това разграничение има основополагащо значение за квалификацията на съответния орган за целите на член 267 ДФЕС.

20. В постановеното през 1982 г. решение Nordsee [9] Съдът изключва възможността арбитражни съдилища, конституирани въз основа на договор между страните, да отправят преюдициални запитвания по реда на член 177 от Договора за ЕИО (понастоящем член 267 ДФЕС). По посоченото дело Съдът не признава арбитъра за „юрисдикция на държава членка“ по смисъла на Договора поради твърде слабата му обвързаност със законоустановената система за съдебна защита в държавата членка [10]. Впоследствие тази съдебна практика е потвърдена и в решение Eco Swiss [11] и решение Denuit и Cordenier [12].

21. От практиката на Съда следва, че само органите на държавите членки или институциите, на които тези държави са възложили изпълнението на задачи в областта на правната защита, могат да отправят преюдициални запитвания, тъй като именно държавите членки отговарят за прилагането и спазването на правото на Съюза на тяхна територия. Арбитражните съдилища в строг смисъл обаче не са нито органи на държавите членки, нито институции, които от името на тези държави изпълняват задачи в областта на правната защита, а са частни институции.

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

10 — Точки 10—13 от решението. В заключението си по дело Nordsee, 102/81, EU:C:1982:31 генералният адвокат G. Reischl подробно излага съображенията против допускането на преюдициални запитвания от арбитражни съдилища.

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

12 — Решение Denuit и Cordenier, C-125/04, EU:C:2005:69, т. 13.

22. Същевременно още в едно от първите си решения, в които тълкува понятието „юрисдикция на държава членка“ в контекста на допустимостта на преюдициалните запитвания, а именно в решението от 1966 г. по дело Vaassen-Göbbels [13], Съдът допуска преюдициално запитване, отправено от орган, който по своята същност е публичноправен арбитраж. Подобно разграничение е правено след това и по други дела [14], а неотдавна в определение Merck Canada [15] Съдът допусна преюдициално запитване от португалски орган с подобен, макар и не напълно еднакъв правен статут като Tribunal Arbitral Tributário.

23. Как тогава следва да се квалифицира Tribunal Arbitral Tributário от гледна точка на посочената по-горе съдебна практика?

24. Ще започна от това, че същността на арбитража в строг смисъл е недържавният му характер. Арбитражните съдилища са частни съдилища, които разглеждат и разрешават спорове по волята на страните вместо държавните съдилища [16].

25. Първата от тези характеристики показва, че арбитражният съд черпи своята компетентност от договора между страните (арбитражна клауза). В рамките на автономията на волята си страните вземат решение да отнесат спора си до арбитражен съд. Страните могат също така да определят принципите на работа на арбитражния съд, процесуалните правила, а също и нормите, въз основа на които арбитражният съд ще се произнесе по съществото на спора им. С отнасянето на спора до арбитражен съд страните се отказват от правото си да отнесат въпроса пред държавните съдилища, тоест от осигуряваната от държавата правна защита [17].

26. Отнасянето на спора до арбитражния съд всъщност означава, че страните са изключили компетентността на държавните съдилища в това отношение. Ако страните не са уговорили арбитражна клауза, спорът им би бил подсъден на държавните съдилища. В този смисъл арбитражният съд е частен. Следва да се отбележи, че самата възможност за отнасяне на спора до арбитражен съд трябва да е предвидена в правни разпоредби. Тези разпоредби в частност определят кои видове спорове могат да се отнасят до арбитраж („арбитражоспособност“, „arbitrability“, „arbitrabilité“, „Schiedsfähigkeit“). По принцип това са частноправните спорове [18].

27. В светлината на изложеното по-горе не мисля, че Tribunal Arbitral Tributário следва да се разглежда като арбитражен съд в тесен смисъл, който само поради това да няма право да отправя преюдициални запитвания до Съда на основание член 267 ДФЕС.

28. В полза на този извод говори преди всичко обстоятелството, че това е съд, конституиран не въз основа на договор между страните, а въз основа на упоменатите в точки 7 и 8 от това заключение разпоредби на португалското право. Данъчният арбитраж действително е алтернативна форма за разрешаване на спорове, в смисъл че жалбоподателят, тоест в този случай данъчнозадълженото лице, има възможност да избере или арбитражния ред, или производство пред административните съдилища. Това право на избор на реда за решаване на

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

14 — Вж. например решение Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark, 109/88, EU:C:1989:383, т. 7—9.

15 — Определение Merck Canada, C-555/13, EU:C:2014:92, т. 15—25.

16 — За същността на арбитражното правосъдие вж. например T. E. Carbonneau. The Law and Practice of Arbitration. New York, 2007; T. Ereciński et Weitz, K. Sąd arbitrażowy. Warszawa, 2008; J. P. Lachmann. Handbuch für die Schiedsgerichtspraxis. Köln, 2008; A. Szumański (red.). Arbitraż handlowy, Warszawa. 2010.

17 — T. Ereciński et Weitz, K. Op.cit., p. 21.

18 — В доктрината се обсъжда преди всичко дали това обхваща само имуществените спорове, или включва и неимуществените, но не се повдига въпросът дали данъчноправните спорове подлежат на арбитраж. Вж. A. Szumański. — In: A. Szumański (red.). Op.cit, 8 et 9. Вж. също B. Hanotiau. L'arbitrabilité. — Recueil des cours de l'Académie de droit international de La Haye, T. 296, 2002. La Haye, 2003.

спора обаче възниква по силата на закона и е предоставено на всяко данъчнозадължено лице за всеки от споровете, попадащи в обхвата на член 124, параграф 4, букви a)—q) от Закон № 3-B/2010, а не зависи от наличието на предварително волеизявление на страните за отнасяне на евентуалните им спорове до арбитраж.

29. Аргумент против разглеждането на Tribunal Arbitral Tributário като арбитражен съд в строг смисъл дава и видът на правоотношенията, във връзка с които този съд е компетентен, а именно данъчни правоотношения. В тази област — за разлика от сферата на частното право — не само способът за решаване на спорове, но и преди всичко самото учредяване на правоотношението и съдържанието му не произтичат от автономията на волята на страните, а се определят изключително от правните норми, които при осъществяването на определени хипотези автоматично влекат възникване на данъчно задължение. Ето защо поради естеството на тази материя не е налице споменатата „арбитражоспособност“, която би позволила споровете в тази област да се отнасят до съд, учреден по волята на страните.

30. Накрая следва да се има предвид, че в данъчната област една от страните по спора винаги е държавен орган, упражняващ властнически правомощия, доколкото в наши дни единствено държавата има право да налага и събира данъци. Дори само това показва, че органът, който решава спорове в тази област, какъвто е Tribunal Arbitral Tributário, не е частен съд.

31. Констатацията, че Tribunal Arbitral Tributário не е арбитражен съд по смисъла на съдебната практика, напомнена в точка 20 от настоящото заключение, обаче не означава непременно, че той следва да бъде признат за юрисдикция на държава членка по смисъла на член 267 ДФЕС. За да се даде отговор на този въпрос, трябва да се провери дали са изпълнени останалите предпоставки, които са установени в това отношение в практиката на Съда. Възможни са съмнения в частност що се отнася до тези аспекти на работата на разглеждания орган, в които се използват техники, характерни за арбитражните съдилища.

Предпоставки за признаване на запитващия орган за юрисдикция на държава по смисъла на член 267 ДФЕС

32. Понятието „юрисдикция на държава членка“ по смисъла на член 267 ДФЕС е самостоятелно понятие на правото на Съюза, но нито Договорите, нито практиката на Съда съдържат обща дефиниция на този термин. Предвид разнообразието от органи, натоварени с решаването на спорове в отделните държави членки, всъщност е съмнително дали изобщо е възможно и необходимо да се формулира подобна дефиниция.

33. Във връзка с липсата на обща дефиниция на понятието за юрисдикция Съдът трябва при съмнение да преценява във всеки отделен случай дали органът, който е отправил преюдициалното запитване, има това правомощие [19]. В съдебната практика обаче е установена съвкупност от предпоставки, които наистина не са абсолютни, нито изчерпателни, но дават отправна точка за преценката дали отправилият преюдициалното запитване орган е юрисдикция. Тези предпоставки може понастоящем да се разглеждат като „кодифицирани“ в утвърдената съдебна практика [20], а освен това са изброени в точка 9 от препоръките към националните юрисдикции относно отправянето на преюдициални запитвания [21].

19 — Подробен, макар и критичен анализ на съдебната практика в тази област дава генералният адвокат D. Ruiz-Jarabo Colomer в заключението си по дело De Coster, C-17/00, EU:C:2001:366.

20 — Вж. по-специално решение Dorsch Consult, C-54/96, EU:C:1997:413, т. 23; решение Syfait и др., C-53/03, EU:C:2005:333, т. 29; решение Forposta (по-рано Praxis) и ABC Direct Contact, C-465/11, EU:C:2012:801, т. 17.

21 — ОВ C 338, 2012 г., стр. 1.

34. С оглед на това трябва да се провери дали са налице предпоставките за признаването на Tribunal Arbitral Tributário за национална юрисдикция по смисъла на член 267 ДФЕС. За целта трябва да се има предвид, както вече напомних, че въведената в португалското право алтернативна система за разрешаване на данъчни спорове използва редица процесуални техники и правила, присъщи за арбитражните съдилища и отклоняващи се от принципите на работа на традиционните съдилища. Идеята е тази система да осигурява бърз и по възможност евтин начин за решаване на спорове и да създава реална алтернатива на административните съдилища. Тези особености трябва да се вземат предвид при проверката за наличието на отделните предпоставки.

– По въпроса дали органът е законоустановен и постояннодействащ

35. Съгласно трайната съдебна практика преюдициални запитвания може да отправят само постояннодействащи органи, установени със закон на държава членка. Тази предпоставка според мен е налице. Както посочих в точка 28 от настоящото заключение, данъчният арбитраж действа съгласно Закон № 3-B/2010 и Наредба-закон № 10/2011. Тези актове предвиждат създаването на постоянно действаща система на данъчен арбитраж и определят подробно правилата за функционирането ѝ.

36. Конкретният решаващ състав се конституира специално за всяко дело по искане на заинтересованото данъчнозадължено лице, но все пак правото на данъчнозадълженото лице да поиска конституиране на арбитражен съд и начинът за определяне на членовете на същия произтичат от закона. Тук искането на данъчнозадълженото лице е просто действието, което води до прилагането на тези правила.

37. Подобни съмнения може да са налице и по въпроса дали Tribunal Arbitral Tributário е постояннодействащ орган: след като конкретният решаващ състав се конституира само за целите на едно дело, може ли такъв орган да се разглежда като постояннодействащ? Според мен този въпрос трябва да се анализира не от гледна точка на отделните състави по конкретни дела, а от систематична гледна точка[22]. Tribunal Arbitral Tributário не е съд ad hoc, а част от система за решаване на спорове, която — макар да функционира чрез ефимерни решаващи състави, чието съществуване приключва с края на делото, за чието решаване са били конституирани — като цяло е постоянно действаща.

– По задължителната юрисдикция на органа

38. Съгласно принципите, установени в практиката на Съда, страните трябва да са били длъжни да отнесат спора си за разрешаване от органа, който е отправил преюдициалното запитване, а не това да зависи от тяхната воля, както е при арбитражните съдилища в строг смисъл. По настоящото дело става дума за орган, който е част от „алтернативна система за разрешаване на спорове“ по данъчни дела. Това означава, че данъчнозадълженото лице, което иска да обжалва по съдебен ред действията на данъчната администрация, има избор: може да се обърне към административния съд или да поиска конституиране на данъчен арбитражен съд, като съответният орган на данъчната администрация е длъжен да се съобрази с избора на данъчнозадълженото лице[23].

22 — В този смисъл и мнението на генералния адвокат C. O. Lenz в заключението му по дело Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark, 109/88, EU:C:1989:228, т. 21.

23 — Съгласно Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março de 2011 (Наредба № 112-A/2011 от 22 март 2011 г., *Diário da República*, серия 1, бр. 57), издадена на основание член 4, параграф 1 от Наредба-закон № 10/2011, компетентността на данъчните арбитражни съдилища е задължителна за данъчната администрация, когато материалният интерес по спора не надхвърля 10 000 000 EUR.

39. В това отношение може да се спори дали юрисдикцията на Tribunal Arbitral Tributário трябва да се разглежда като задължителна за страните, при положение че данъчнозадълженото лице, тоест страната, по чийто почин обикновено започват данъчните дела, не е длъжно да отнесе спора до този орган, а може да се обърне към административния съд. Обстоятелството, че данъчният орган е длъжен да приеме направения от данъчнозадълженото лице избор на съд, според мен само по себе си не е определящо, защото произтича от самата същност на подсъдността. Отнасянето на спора от активно легитимираната страна до компетентния съд, независимо дали е компетентен по силата на закона, или по силата на договор между страните, всъщност винаги влече като последица невъзможност за ответната страна да оспорва тази компетентност [24].

40. По мое мнение съществената за целите на този въпрос характеристика на португалския данъчен арбитраж се състои в това, че предоставеното на данъчнозадълженото лице право да избере способа за разрешаване на спора не произтича от инициативата на самото това лице, а от волята на законодателя, който е предвидил две равностойни системи за решаване на спорове с данъчната администрация. Нито една от тези системи, взета поотделно, не е задължителна, а данъчнозадълженото лице трябва да избира между тях, ако иска да отнесе пред съд спора си с данъчните органи. Всъщност съгласно член 3, параграф 2 от Наредба-закон № 10/2011 подаването на искане за конституиране на арбитражен съд изключва възможността за обжалване на същия данъчен акт на същото основание пред административния съд. Освен това съгласно член 24, параграф 1 от тази Наредба-закон арбитражното решение по съществото на делото е задължително за данъчния орган. Данъчният арбитраж следователно не е допълнителен правен способ на разположение на данъчнозадълженото лице, а реална алтернатива на традиционните съдилища. В този смисъл според мен е изпълнена предпоставката за задължителната юрисдикция на запитващия орган [25].

– По състезателността на производството и прилагането на правни норми

41. Членове 15—20 от Наредба-закон № 10/2011 определят правилата за производството пред данъчните арбитражни съдилища. Тези правила гарантират в частност състезателност на това производство и равни процесуални възможности за страните. Нарушението на тези правила може съгласно член 28 от Наредбата-закон да е основание за отмяна на арбитражното решение от административния съд.

42. Член 2, параграф 2 от Наредба-закон № 10/2011 предвижда, че данъчните арбитражни съдилища се произнасят въз основа на правните норми, а възможността за решаване на спора просто по справедливост е изключена. Във всички случаи това е съвсем очевидно, доколкото задачата на тези съдилища е да преценяват преди всичко законосъобразността на административните актове в данъчната област.

43. Затова смятам, че развитите в съдебната практика предпоставки, свързани със състезателността на производството и решаването на делото въз основа на правните норми, несъмнено са налице по отношение на Tribunal Arbitral Tributário.

24 — Все пак трябва да се отбележи, че в точка 7 от решение Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark, EU:C:1989:383 Съдът приема, че за да е налице тази предпоставка, е достатъчно юрисдикцията на запитващия орган да е задължителна за ответника.

25 — Подобно становище изразява генералният адвокат D. Ruiz-Jarabo Colomer в точка 29 от заключението си по дело Emanuel, C-259/04, EU:C:2006:50. Също така в решение Broekmeulen, 246/80, EU:C:1981:218 Съдът допуска преюдициално запитване от орган на самостоятелна съсловна организация, въпреки че жалбоподателят е имал алтернативната възможност да отнесе спора пред общите съдилища (вж. точка 15 от решението).

– По независимостта

44. Критерият за независимост следва да се разглежда в два аспекта [26]. Външният аспект на този критерий е свързан с независимостта на органа и неговите членове от външни за спора лица и институции — органи на изпълнителната власт, горестоящи органи и т.н. Вътрешният аспект се отнася до безпристрастността на членовете на органа спрямо страните по спора и липсата у тези членове на личен интерес от изхода на конкретния спор.

45. Данъчните арбитражни съдилища не са част от данъчната администрация, нито от други структури на изпълнителната власт. Те са част от съдебната власт и работят в рамките на Centro de Arbitragem Administrativa (Център за административен арбитраж), който осигурява административно-техническото им обслужване. Те са самостоятелни при постановяването на решения, обвързани са единствено от задължението за прилагане на закона и практиката на административните съдилища, а решенията им по принцип са окончателни и имат изпълнителна сила (вж. точка 51 от настоящото заключение).

46. Данъчните арбитражни съдилища се произнасят в състав от един или трима арбитри. Начинът за назначаване на арбитрите и обвързващите ги правила за професионална етика са установени в членове 6—9 от Наредба-закон № 10/2011. Назначава ги Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (Съветът към Центъра за административен арбитраж) въз основа на списъците с арбитри, изготвени от тази институция [27], а понякога ги определят страните, но в тези случаи съставът винаги е тричленен и председателят се назначава с общо съгласие от останалите двама арбитри, а ако не постигнат съгласие — от упоменатия по-горе съвет.

47. Тъй като арбитрите не са професионални съдии, гаранциите за тяхната лична независимост са различни в сравнение с тези при съдиите. Трудно може например да се говори за несменяемост, доколкото арбитрите се назначават за всяко конкретно дело, с приключването на което се изчерпва и тяхната роля. Независимостта на арбитрите по-скоро произтича от факта, че те са лица с определено положение, за които длъжността арбитър не е основното занятие. Поради това те нямат причина да се страхуват от някакви отрицателни последици във връзка с взетите от тях решения; евентуалните такива последици всъщност при всички случаи не биха се отразили на професионалното и материалното им положение.

48. Що се отнася пък до безпристрастността на арбитрите и независимостта им от страните по спора, членове 8 и 9 от Наредба-закон № 10/2011 предвиждат сходни гаранции като прилаганите спрямо професионалните съдии.

49. Предвид изложеното по-горе смятам, че Tribunal Arbitral Tributário отговаря на критерия за независимост.

Обобщение

50. Ето защо Tribunal Arbitral Tributário не е арбитражен съд, конституиран по волята на страните. Напротив, според мен следва да се приеме, че той е част от португалската съдебна система наравно с общите и административните съдилища. Спецификата на тази институция се състои единствено в това, че португалският законодател е дал на данъчнозадължените лица възможност да търсят съдебно решаване на споровете си с данъчните органи по по-неформален, по-бърз и по-евтин начин, отколкото пред обикновените административни съдилища. Това е проява на наблюдаваната не само в Португалия тенденция за намаляване на

26 — Вж. по-специално решение RTL Belgium, C-517/09, EU:C:2010:821, т. 39 и 40.

27 — Така е по делото в главното производство.

формализма и опростяване на производствата пред съдилищата чрез използването на техники и способи, характерни за частните механизми за решаване на спорове. Това осигурява и известна специализация на съдилищата и съдиите, което е абсолютно необходимо в контекста на нарастващата сложност на обществените и стопанските отношения, а съответно и на отнасяните пред съдилищата спорове. Този, може да се каже, постмодерен подход в областта на правосъдието се дължи на еволюцията на съдебната система и на правната система като цяло. Съдът не може да си затваря очите пред тази еволюция, а е длъжен да съобрази с нея своята практика, включително тази по член 267 ДФЕС.

51. Затова смятам, че Tribunal Arbitral Tributário трябва да бъде признат за „юрисдикция на държава членка“ по смисъла на член 267 ДФЕС. Всъщност той отговаря на всички посочени по-горе предпоставки, установени в практиката на Съда. Не виждам и други причини, които да налагат решение в обратен смисъл. Това становище намира допълнителна подкрепа в обстоятелството, че съгласно членове 25—28 от Наредба-закон № 10/2011 решенията на този съд подлежат на обжалване единствено на формални основания, например липса на мотиви, противоречие между мотивите и диспозитива на решението, липса на произнасяне или нарушение на съдопроизводствените правила, а само по изключение може да се обжалват по същество — на основание на нарушение на конституционни норми или противоречие с практиката на административните съдилища. Поради това, ако се отрече правото на данъчните арбитражни съдилища да отправят преюдициални запитвания, Съдът би бил в значителна мяра лишен от възможността да влияе върху португалската съдебна практика по данъчни дела, тоест върху практика, която се отнася до област с висока степен на хармонизация в правото на Съюза и която пряко въздейства върху правата и задълженията на частноправните субекти. Съгласно практиката на Съда рискът от подобна несигурност може да е едно от съображенията за признаване на съответния орган за овластен да отправя преюдициални запитвания [28].

52. Предлаганото от мен решение по въпроса за допустимостта на преюдициалното запитване по настоящото дело изобщо не отваря възможност за допускане на разглежданите по-рано като недопустими преюдициални запитвания от лица и институции, действащи в рамките на други алтернативни методи за разрешаване на спорове, например под формата на помирителни процедури или медиация [29]. Всъщност съгласно постоянната практика на Съда — и независимо от изпълнението на другите критерии — преюдициални запитвания по реда на член 267 ДФЕС могат да отправят единствено органи, които се произнасят „в рамките на производство, което трябва да завърши с произнасяне на решение с правораздавателен характер“ [30]. Tribunal Arbitral Tributário отговаря на това условие, тъй като се произнася като орган, независим спрямо страните по спора, и издава решения, които са задължителни за страните и по принцип са окончателни, точно както решенията на традиционните съдилища. Следователно целта на производството пред Tribunal Arbitral Tributário не е да се постигне спогодба между страните, а постановяваните решения не са факултативни препоръки или становища. Тази особеност отразява разликата между посочения съд, от една страна, и медиаторите и останалите подобни лица и институции, от друга.

По същество

53. Настоящото дело е своеобразно продължение на делото Optimus – Telecomunicações [31]. Съдът ще трябва да допълни практиката си, възприета в решението по това дело.

28 — Вж. по-специално решение Broekmeulen, EU:C:1981:218, т. 16 и решение Gourmet Classic, C-458/06, EU:C:2008:338, т. 32.

29 — Например като уредените в Директива 2008/52/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 21 май 2008 година относно някои аспекти на медиацията по гражданскоправни и търговскоправни въпроси (ОВ L 136, стр. 3).

30 — Вж. по-специално определение Borker, 138/80, EU:C:1980:162, т. 4; решение Weryński, C-283/09, EU:C:2011:85, т. 44; решение Белов, C-394/11, EU:C:2013:48, т. 39.

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

54. В началото следва да се определи кои разпоредби на Директива 69/335 имат отношение към фактите по главното производство. Тук трябва да се отбележи, че след въведените с Директива 85/303 изменения тази директива не е пример за добра законодателна техника [32]. Запитващата юрисдикция посочва в частност разпоредбата на член 4, параграф 2, буква а) от Директива 69/335, но не личи тя да има отношение към делото в главното производство. Наистина страните спорят относно вида на разглежданите в главното производство транзакции по увеличаване на капитала, а именно дали те съставляват парични или друг вид вноски [33], но същевременно е безспорно, че тези транзакции не са извършени под формата на „капитализиране на печалбата или на постоянните или временните резерви“, за което се говори в споменатата разпоредба на Директивата. Транзакциите, предмет на главното производство, принадлежат към категорията на „увеличаването на капитала на капиталово дружество чрез вноски на активи от всякакъв вид“ по член 4, параграф 1, буква в).

55. Запитващата юрисдикция посочва и член 7, параграф 1 от Директивата. Тази разпоредба обаче не може да се тълкува отделно от параграф 2 от същия член, тъй като единствено заедно тези две разпоредби оформят логично нормативно предписание: в зависимост от действалата към 1 юли 1984 г. правна уредба в конкретната държава членка се прилага или параграф 1, или параграф 2 от член 7. Ако запитващата юрисдикция приеме, че в главното производство се разглежда хипотеза на увеличаване на капитала чрез непарични вноски, което към 1 юли 1984 г. се е облагало в Португалия с гербов налог [34], ще трябва да се приложи член 7, параграф 2 [35].

56. Правният въпрос по настоящото дело следователно е дали член 7, параграф 2 от Директива 69/335 допуска повторно въвеждане на данък върху вноските в капитала за посочените в член 4, параграф 1, буква в) операции, които към 1 юли 1984 г. са се облагали с този данък, но впоследствие са били освободени.

57. Директива 69/335 в първоначалната си редакция урежда правилата за облагане на посочените в нея транзакции с данък върху вноските в капитала. Съгласно член 4 от нея изброените в параграф 1 транзакции задължително се облагат с този данък, а изброените в параграф 2 може да бъдат облагани с него. Член 7 от посочената директива се отнася до ставката на данъка върху вноските в капитала. С Директива 85/303 обаче текстът на член 7 от Директива 69/335 е напълно изменен. За транзакциите, които в отделните държави членки към 1 юли 1984 г. са били освободени от данък върху вноските в капитала или са били облагани по ставка от 0,50 % или по-малко, се предвижда окончателно освобождаване (член 7, параграф 1). За сметка на това за останалите транзакции държавите членки получават право на избор: могат и тях да освободят, а могат и да ги облагат по единна ставка, която не надвишава 1 % (член 7, параграф 2).

58. В съображенията на Директива 85/303 общностният законодател се обосновава с това, че данъкът върху вноските в капитала е в ущърб на развитието на предприятията, поради което най-доброто разрешение би било премахването му; въпреки това, понеже загубите на постъпленията от този данък са неприемливи за някои държави членки, трябва да се даде възможност за по-нататъшно прилагане на данъка по единна ставка.

32 — Това отбелязва и генералният адвокат E. Sharpston в заключението си по дело Optimus – Telecomunicações, C-366/05, EU:C:2007:58, т. 39.

33 — Дружеството Ascendi твърди, че преобразуването на вземанията на акционерите към дружеството в дружествен капитал следва да се разглежда като увеличение на капитала чрез парични вноски. В такъв случай по настоящото дело би трябвало направо да се приложи подходът от решение Optimus – Telecomunicações, EU:C:2007:366, което се отнася именно до въпроса за съвместимостта с Директивата на гербовия налог върху такива транзакции. Запитващата юрисдикция обаче видимо смята, че транзакциите, предмет на главното производство, не съставляват парични вноски в дружеството. Във всеки случай това е въпрос на преценка на фактическата обстановка, което е от компетентността на запитващата юрисдикция.

34 — Вж. точка 9 от настоящото заключение.

35 — Португалската република се присъединява към Европейските общности едва на 1 януари 1986 г., но въпреки това съгласно решение Optimus – Telecomunicações, EU:C:2007:366, т. 32 референтната дата за целите на прилагането на Директива 69/335 спрямо тази държава членка е също 1 юли 1984 г.

59. С това се променя нормативната природа на член 4, параграф 1 от Директива 69/335, който вече не създава задължение за държавите членки да прилагат данъка върху вноските в капитала към извършените в него транзакции, доколкото това задължение е отменено по силата на член 7 от Директивата съгласно изменението му с Директива 85/303, който се явява lex posterior по отношение на член 4, параграф 1. Понастоящем тази разпоредба просто изброява транзакциите, за които се отнасят разпоредбите относно данъка върху вноските в капитала.

60. Остава да се прецени дали член 7, параграф 2 от Директива 69/335 установява клауза „standstill“, позволяваща на държавата членка само да остави в сила приложимия към 1 юли 1984 г. данък (с евентуална промяна на ставката), или също така, както посочва португалското правителство в писменото си становище, овластява държавите членки по свой избор отново да въвеждат и прилагат данък върху вноските в капитала в зависимост от данъчната си политика към съответния момент и потребностите на бюджета.

61. Категорично подкрепям първата теза. Първо, както сочат съображенията на Директива 85/303, волята на законодателя е да премахне данъка върху вноските в капитала, а възможността за запазването му е само изключение, възприето поради страховете на някои държави членки от загуба на бюджетни постъпления. Ако обаче съответната държава членка е отменила данъка върху вноските в капитала, произтичащата от това евентуална загуба на бюджетни постъпления вече е настъпила, поради което повторното му налагане не може да е обосновано предвид целите, които общностният законодател е искал да постигне чрез Директива 85/303.

62. Второ, разбирането на член 7, параграф 2 от Директива 69/335 като клауза „standstill“ намира подкрепа в духа на тази разпоредба, особено предвид референцията към правното положение към 1 юли 1984 г. Ако искаше да даде на държавите членки свобода да оставят в сила, да премахват и след това евентуално пак да въвеждат данъка върху вноските в капитала, законодателят не би предвидил това тяхно правомощие да зависи от на практика случайното обстоятелство дали към 1 юли 1984 г. се е прилагал такъв данък над определена ставка. Референцията към такава конкретна дата еднозначно показва волята на законодателя да установи именно клауза „standstill“.

63. Трябва също така да се отбележи, че в решение Logstor ROR Polska [36] Съдът застава на подобно становище, макар и наистина във връзка с транзакциите, извършени в член 4, параграф 2 от Директива 69/335, за които правната уредба е малко по-различна. В точка 39 от това решение Съдът ясно постановява, че „[…] държава членка, която съгласно член 7, параграф 2 от Директива 69/335 е решила да не облага някои трансакции с данък върху вноските в капитала след 1 юли 1984 г., не може да въведе отново такъв данък за същите трансакции“.

64. Накрая следва да се отбележи, че съгласно подточка 26.3 от приложение III към Наредба-закон № 322-B/2001 разглежданите в главното производство транзакции по увеличаване на капитала биха се облагали с гербов налог по ставка 0,4 %, тоест по ставка, която, ако се е прилагала към 1 юли 1984 г., би налагала отмяна на данъка на основание член 7, параграф 1 от Директива 69/335. Дори такава ставка да е съвместима с буквата на член 7, параграф 2 [37], едва ли повторното налагане на данъка с тази ставка би съответствало на духа на член 7 от Директива 69/335.

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

37 — Който позволява, нека напомня, да се събира данък „по единна ставка, която не превишава 1 %“.

Заключение

65. Предвид изложеното по-горе предлагам на Съда да приеме преюдициалното запитване на Tribunal Arbitral Tributário за допустимо и да отговори, както следва:

„Член 7, параграф 2 във връзка с член 7, параграф 1 от Директива 69/335/ЕИО на Съвета от 17 юли 1969 година относно косвените данъци върху набирането на капитал, изменена с Директива 85/303/ЕИО на Съвета от 10 юни 1985 г., трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска държавите членки повторно да налагат данък върху вноските в капитала за транзакциите по член 4, параграф 1, буква в) от тази директива, които към 1 юли 1984 г. са били облагани с такъв данък, но впоследствие са били освободени“.