Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MACIEJA SZPUNARA
izneseno 8. travnja 2014. [1]

Predmet C-377/13

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

(zahtjev na prethodnu odluku koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Portugal))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Pojam ‚suda države članice' u smislu članka 267. UFEU-a – Tribunal Arbitral Tributário – Dopuštenost – Direktiva 69/335/EEZ – Neizravni porezi na prikupljanje kapitala – Porez na kapital – Izuzete transakcije – Mogućnost ponovnog uvođenja poreza na kapital"

1. Ovaj predmet odnosi se na mogućnost ponovnog uvođenja od strane portugalskog zakonodavca takse – ukinute 1991. – na transakcije povećanja temeljnog kapitala društava kapitala, na temelju odredaba Direktive Vijeća 69/335/EEZ od 17. srpnja 1969. o neizravnom oporezivanju prikupljanja kapitala [2], izmijenjene Direktivom Vijeća 85/303/EEZ od 10. lipnja 1985. kojom se izmjenjuje Direktiva 69/335 [3]. Ovo pitanje čini se relativno lako rješivim na temelju odredaba Direktive i postojeće sudske prakse. Ozbiljniji problem odnosi se na dopuštenost iznesenog u zahtjevu za prethodnu odluku u ovom predmetu zbog posebne prirode tijela koje je uputilo taj zahtjev.

2. Stoga ću se u ovom mišljenju prije svega baviti pitanjem nadležnosti Suda za davanje odgovora na prethodno pitanje, a potom ću ukratko raspraviti bit predmeta i predstaviti prijedlog odluke.

Pravni okvir

Pravo Unije

3. Propisi koji se odnose na ovaj predmet *ratione temporis* su odredbe Direktive 69/335, izmijenjene Direktivom 85/303. Direktiva 69/335 standardizira u državama članicama porez na ulaganja u društva kapitala, koji se, u skladu s člankom 1., naziva „porez na kapital".

4. U skladu s člankom 4. stavkom 1. točkom (c) i člankom 4. stavkom 2. točkom (a) Direktive 69/335:

„1. Porez na kapital obračunava se na sljedeće transakcije:

[…]

1 — Izvorni jezik: poljski
2 — SL L 249, str. 25.
3 — SL L 156, str. 23.

(c) povećanje kapitala društva kapitala ulaganjem sredstava bilo koje vrste;

[…]

2. Porez na kapital može se, u opsegu u kojem su oporezivane po stopi od 1% na dan 1. srpnja 1984., i dalje obračunavati na sljedeće transakcije:

(a) povećanje kapitala društva kapitala kapitalizacijom dobiti ili trajnih ili privremenih rezervi;

[…]“.

5. Članak 7. stavci 1. i 2. Direktive 69/335 propisuje:

„1. Države članice oslobodit će od poreza na kapital transakcije, osim onih navedenih u članku 9., koje su na dan 1. srpnja 1984. bile oslobođene od poreza ili oporezivane po stopi od 0,50% ili nižoj.

[…]

2. Države članice mogu osloboditi od poreza na kapital sve transakcije osim onih navedenih u stavku 1. ili im obračunati porez po jedinstvenoj stopi koja ne prelazi 1%.

[…]“.

6. U skladu s člankom 10. navedene direktive:

„Osim poreza na kapital, države članice društvima, poduzećima, udruženjima i osobama koje posluju radi ostvarivanja dobit neće obračunavati nikakav porez:

(a) na transakcije iz članka 4.;

[…]“.

Portugalsko pravo

Odredbe koje uređuju status tijela koje je uputilo zahtjev

7. Sukladno podacima iznesenima u zahtjevu za prethodnu odluku i u očitovanju portugalske vlade, uspostava arbitražnog pravosudnog sustava u poreznim predmetima bila je moguća na temelju ovlaštenja iz članka 124. Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril de 2010[4], Orçamento do Estado para 2010 (Zakon br. 3-B/2010 od 28. travnja 2010. o proračunu za 2010. godinu, u daljnjem tekstu: Zakon br. 3-B/2010). Ovaj dekret definira arbitražu kao „alternativni oblik sudskog rješavanja sporova u području oporezivanja“. U skladu s člankom 124. stavkom 4. točkama (a) do (q) navedenog zakona, arbitraža može obuhvaćati razne vrste sporova između poreznih obveznika i poreznih tijela.

8. Na temelju u prethodnoj točki iznesenog ovlaštenja izdan je Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro de 2011, Regula o regime jurídico da arbitragem em matéria tributária[5] (Dekret sa zakonskom snagom br. 10/2011 od 20. siječnja 2011. u području pravnog režima arbitraže u poreznim predmetima, u daljnjem tekstu: Dekret sa zakonskom snagom br. 10/2011). Taj dekret uređuje opseg nadležnosti,

4 — *Diário da República*, 1. seria, br. 82, str. 1466-(111).

5 — *Diário da República*, 1. seria, br. 14, str. 370.

način osnivanja i rad arbitražnih sudova u poreznim predmetima kao i učinke njihovih odluka i pravnih lijekova podnesenih na te odluke. U ovom mišljenju, posvećenom analizi dopuštenosti zahtjeva za prethodnu odluku, raspravljat će se o mjerodavnim odredbama Dekreta sa zakonskom snagom br. 10/2011.

Odredbe koje se odnose na porez na kapital

9. Povećanje temeljnog kapitala društava kapitala podlijegalo je 1. srpnja 1984. u Portugalu plaćanju takse u visini od 2%, a povećanje kapitala izvršeno u obliku novčanih uloga novčanih doprinosa bilo je oslobođeno od tog davanja. Oslobođenjem je u 1991. bilo obuhvaćeno u svakom obliku izvršeno povećanje temeljnog kapitala društava kapitala.

10. U glavnom postupku primjenjuju se odredbe Lei n.º 150/99, de 11 de setembro de 1999, Aprova o Código do Imposto do Selo[6] (Zakon br. 150/99 od 11. rujna 1999. o uvođenju Zakonika o taksama), koji se primjenjivao od 2004. do 2006. Prilog III. tom zakonu, naslovljen „Tabela Geral do Imposto do Selo (em euro)“[„Opća tablica taksa (u eurima)“], određuje iznos takse za pojedine njome obuhvaćene transakcije. Na temelju Decreto-Lei n.º 322-B/2001, de 14 de dezembro de 2001[7] (Dekret sa zakonskom snagom br. 322-B/2001 od 14. prosinca 2001.), u taj prilog dodana je točka 26., čija je podtočka 26.3. glasila:

„Povećanje temeljnog kapitala društava kapitala unosom uloga bilo koje vrste; od vrijednosti roba bilo koje vrste koje su vlasnici udjela unijeli ili će unijeti nakon odbitka preuzetih obveza i troškova koje društvo snosi u svezi s bilo kojim ulogom manjim od 0,4%“[8].

Činjenice i tijek postupka

Činjenice, glavni postupak i prethodno pitanje

11. Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta SA (u daljnjem tekstu: društvo Ascendi), društvo kapitala portugalskog prava, provelo je u razdoblju od 15. prosinca 2004. do 29. studenoga 2006. četiri dokapitalizacije pretvorbom dugova društva prema dioničarima u temeljni kapital. Na osnovi tih transakcija društvo Ascendi platilo je ukupno 203.796 eura taksa.

12. Dana 28. ožujka 2008. društvo Ascendi zatražilo je od Autoridade Tributária e Aduaneira (portugalskog poreznog tijela) povrat gore navedenog iznosa uvećanog za kamate. Taj je zahtjev odbijen odlukom od 6. kolovoza 2012., koja je predmet glavnog postupka. Društvo Ascendi podnijelo je 3. prosinca 2012. zahtjev za osnivanje arbitražnog suda i poništenje navedene odluke.

13. Podnositelj zahtjeva tvrdi da je odluka od 6. kolovoza 2012. nezakonita jer smatra da portugalski zakonodavac nije imao pravo ponovno u 2001. uvesti plaćanje takse na transakcije povećanja temeljnog kapitala društava kapitala, koje je ukinuto 1991. Međutim, prema mišljenju poreznog tijela, članak 7. stavak 2. Direktive 69/335 omogućuje ponovno uvođenje poreza na kapital za transakcije koje su 1. srpnja 1984. bile obuhvaćene takvim porezom, čak i ako su one nakon tog datuma bile oslobođene tog poreza.

6 — *Diário da República* I seria A, br. 213, str. 6264.

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

8 — Točka 26. Opće tablice taksa bila je potom izmijenjena, a naposljetku stavljena izvan snage, no to nema važnosti za ovaj predmet.

14. U tim je okolnostima Tribunal Arbitral Tributário odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Protive li se članak 4. stavak 1. točka (c), članak 4. stavak 2. točka (a), članak 7. stavak 1. i članak 10. točka (a) [Direktive 69/335] nacionalnom zakonodavstvu kao što je Dekret sa zakonskom snagom br. 322-B/2001 od 14. prosinca 2001., koji podvrgava plaćanju takse transakcije povećanja kapitala društava kapitala izvršenog pretvorbom u temeljni kapital potraživanja dioničara na temelju ranije izvršenih pomoćnih usluga u korist društva, čak i ako su bile u obliku novca, s obzirom na to da je, sukladno nacionalnim propisima koji su bili na snazi 1. srpnja 1984., povećanje kapitala izvršeno u takvom obliku podlijegalo plaćanju takse u visini 2%, dok je povećanje kapitala u obliku novčanih uloga bilo oslobođeno od tog plaćanja?“

Postupak pred Sudom

15. Zahtjev za prethodnu odluku dostavljen je Sudu 3. srpnja 2013. Pisana očitovanja podnijeli su društvo Ascendi, portugalska vlada i Europska komisija. U skladu s člankom 76. stavkom 2. Poslovnika, Sud je odlučio preskočiti raspravu.

Analiza

Nadležnost Suda za odlučivanje o prethodnom pitanju

Uvodna razmatranja

16. U ovom se predmetu ne osporava dopuštenost zahtjeva za prethodnu odluku. Ipak, sam Tribunal Arbitral Tributário u svojem rješenju kojim se upućuje zahtjev za prethodnu odluku priznaje da to pitanje može pobuditi dvojbu i iznosi argumente na temelju kojih ga se može smatrati „sudom države članice“ u smislu članka 267. UFEU-a. Portugalska vlada i Komisija u svojim pisanim očitovanjima također analiziraju taj problem, sa zaključkom da je Sud nadležan za odlučivanje o prethodnom pitanju.

17. Te se dvojbe odnose na činjenicu da Tribunal Arbitral Tributário nije dio temeljnog sustava redovnih i upravnih sudova u Portugalu, nego predstavlja „alternativni oblik sudskog rješavanja sporova u području oporezivanja“– kako je određeno Zakonom br. 3-B/2010. Taj alternativni oblik rješavanja sporova temelji se, kao što, uostalom, na to upućuje sam naziv tijela koje je uputilo zahtjev, na primjeni određenih arbitražnih tehnika za rješavanje sporova između poreznog obveznika i poreznog tijela. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda, o kojoj ću raspravljati kasnije u ovom mišljenju, arbitražni sudovi osnovani na temelju ugovora nisu „sudovi države članice“ u smislu članka 267. UFEU-a i Sud nije nadležan odlučivati o prethodnim pitanjima koja su mu oni uputili.

18. Stoga treba ispitati isključuje li specifični karakter Tribunal Arbitral Tributário mogućnost upućivanja Sudu zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267 UFEU-a.

Isključenje mogućnosti arbitražnih sudova da upućuju zahtjeve za prethodnu odluku

19. Najprije treba naglasiti da samo korištenje pojma „arbitraža“ili „arbitar“ u nazivu tijela ne mora nužno značiti da se radi o arbitražnom sudu u užem smislu riječi. Događa se da pojedina tijela u državama članicama nadležna za rješavanje sporova u svom radu primjenjuju postupovna pravila karakteristična za arbitražne sudove (npr. mogućnost za stranke da odrede pojedine članove sudskog

vijeća, pojednostavnjenje postupka, jednostupanjski postupak). Tu vrstu „arbitraže“ treba razlikovati od arbitraže u užem smislu, koja se temelji na kompetencijama (volji) stranaka da povjere rješavanje spora nedržavnom (privatnom) sudu. Ta razlika ima ključno značenje za kvalifikaciju tijela iz članka 267. UFEU-a.

20. U presudi iz 1982. u predmetu Nordsee [9] Sud je isključio mogućnost upućivanja zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. UEZ-a (sada članak 267. UFEU-a) arbitražnim sudovima osnovanima na temelju ugovora stranaka. Sud u tom predmetu nije arbitra smatrao „sudom države članice“ u smislu Ugovora, zbog njegove vrlo slabe veze sa zakonskim sustavom sudske zaštite u državama članicama [10]. Ova sudska praksa kasnije je potvrđena u presudama Eco Swiss [11] te Denuit i Cordenier [12].

21. Iz ustaljene sudske prakse Suda proizlazi da samo tijela država članica ili subjekata kojima su te države povjerile obavljanje zadaća u području pravne zaštite mogu upućivati Sudu zahtjeve za prethodnu odluku jer su države članice odgovorne za primjenu i poštovanje prava Unije na svom državnom području. Arbitražni sudovi nisu *stricto sensu* ni tijela država članica ni subjekti koji u ime tih država obavljaju zadaće u području pravne zaštite, nego su privatne ustanove.

22. Istodobno, u jednoj od prvih presuda u kojima je tumačio pojam „suda države članice“ u kontekstu dopuštenosti zahtjeva za prethodnu odluku, to jest u presudi iz 1966. u predmetu Vaassen Göbbels [13], Sud je dopustio zahtjev za prethodnu odluku koji je uputilo arbitražno tijelo javnog prava. Sličnu odluku donio je potom u drugim predmetima [14], a u najnovije vrijeme u rješenju Merck Canada [15] Sud je dopustio zahtjev za prethodnu odluku koji je uputilo portugalsko tijelo čiji je status sličan, iako ne istovjetan statusu Tribunal Arbitral Tributário.

23. Kako, dakle, s obzirom na gore navedenu sudsku praksu, klasificirati Tribunal Arbitral Tributáriom?

24. Počet ću od toga da je bit arbitraže *stricto sensu* njezin nedržavni karakter. Arbitražni sudovi privatni su sudovi kojima je povjereno, voljom stranaka i umjesto nacionalnih sudova, raspravljanje i rješavanje sporova [16].

25. Prva od tih karakteristika znači da nadležnost arbitražnog suda potječe iz sporazuma stranaka (arbitražna klauzula). Stranke – u okvirima autonomije volje – odlučuju povjeriti spor u nadležnost arbitražnog suda. Stranke također mogu odrediti načela funkcioniranja arbitražnog suda, pravila postupka i pravila na temelju kojih će arbitražni sud odlučivati o meritumu spora. Povjeravanje predmeta arbitražnom sudu znači odricanje stranaka od prava podnošenja predmeta na odlučivanje državnom sudu, a time i na pravnu zaštitu koju pruža država [17].

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

10 — Točke 10. do 13. presude. Punkty 10-13 Presudau. Detaljno obrazloženje razloga protiv dopuštanja zahtjeva za prethodnu odluku koje su uputili arbitražni sudovi dao je nezavisni odvjetnik Reischl u mišljenju Nordsee, (102/81, EU:C:1982:31).

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

12 — Presuda Denuit i Cordenier, C-125/04, EU:C:2005:69, t. 13.

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

14 — Vidjeti npr. presudu Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark, 109/88, EU:C:1989:383, t. 7.-9.

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

16 — O prirodi sudske arbitraže vidjeti na primjer.: T. E. Carbonneau, *The Law and Practice of Arbitration*, New York 2007.; T. Ereciński, K. Weitz, *Sąd arbitrażowy*, Warszawa 2008.; J. P. Lachmann, *Handbuch für die Schiedsgerichtspraxis*, Köln 2008.; A. Szumański (red.), *Arbitraż handlowy*, Warszawa 2010.

17 — T. Ereciński, K. Weitz, op.cit., str. 21.

26. Povjeravanje spora u nadležnost arbitražnog suda znači da su stranke u tom pogledu isključile nadležnost državnih sudova. Kada stranke ne bi ugovorile arbitražnu klauzulu, njihov bi spor bio u nadležnosti državnih sudova. Arbitražni je sud, dakle, privatni sud. Treba naglasiti da sama mogućnost povjeravanja spora u nadležnost arbitražnog suda mora proizlaziti iz pravnih propisa. Ti propisi definiraju, među ostalim, kakve se vrste sporova mogu povjeriti arbitraži (*zdatność arbitrażowa*, *arbitrability*, *arbitrabilité*, *Schiedsfähigkeit*). U načelu su to privatnopravni sporovi [18].

27. S obzirom na gore navedeno, ne mislim da Tribunal Arbitral Tributário treba smatrati arbitražnim sudom u užem smislu, koji samo zbog te činjenice ne bi imao pravo uputiti Sudu zahtjev za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a.

28. Takav zaključak podupire prije svega činjenica da se ne radi o sudu osnovanom na temelju sporazuma stranaka, nego u skladu s odredbama portugalskog prava navedenima u točkama 7. i 8. ovog mišljenja. Arbitraža u poreznim predmetima, doduše, jest alternativan oblik rješavanja sporova, u smislu da tužitelj, u ovom slučaju porezni obveznik, ima mogućnost izabrati arbitražu ili upravni sud. Međutim, to pravo izbora pravnog puta predviđeno je pravom i dostupno je svakom poreznom obvezniku u bilo kojem sporu obuhvaćenom člankom 124. stavkom 4. točkama (a) do (q) Zakona br. 3-B/2010 te ne ovisi o prethodnom izražavanju volje stranaka da sporove povjere arbitraži.

29. Na to da Tribunal Arbitral Tributário nije arbitražni sud *stricto sensu* upućuje i priroda nekih pravnih odnosa za koje je taj sud nadležan, odnosno porezno područje. U tom području, za razliku od privatnopravnih odnosa, ne samo način rješavanja sporova nego prije svega sam nastanak pravnog odnosa i njegov sadržaj ne proizlaze iz autonomije volje stranaka, već su uređeni isključivo pravnim odredbama, koje za određene slučajeve automatski vezuju stvaranje porezne obveze. Ovo pitanje, dakle, nije po svojoj prirodi „arbitražnost“ koja dopušta povjeriti sporove na rješavanje sudu osnovanom voljom stranaka.

30. Naposljetku, treba imati na umu da je u poreznim predmetima jedna od stranaka u sporu uvijek državno tijelo koje nastupa u okviru obavljanja funkcije vlasti, s obzirom na to da je nametanje i naplata poreza trenutačno isključivo pravo države. To samo po sebi upućuje na to da tijelo nadležno za rješavanje sporova u tom području, kao što je Tribunal Arbitral Tributário, nije privatni sud.

31. Potvrda da Tribunal Arbitral Tributário nije arbitražni sud u smislu sudske prakse navedene u točki 20. ovog mišljenja ne prejudicira, međutim, klasifikaciju tog tijela kao suda države članice u smislu članka 267. UFEU-a. Da bismo odgovorili na to pitanje, treba ispitati jesu li ispunjeni ostali uvjeti koji s tim u vezi proizlaze iz sudske prakse Suda. Dvojbe se posebice mogu pojaviti u odnosu na elemente funkcioniranja analiziranog tijela u kojima su primjenjivane tehnike karakteristične za arbitražne sudove.

Uvjeti za klasifikaciju tijela koje je uputilo zahtjev kao nacionalnog suda u smislu članka 267. UFEU-a

32. Pojam „suda države članice“ u smislu članka 267. UFEU-a autonoman je pojam prava Unije, ali ni Ugovori ni sudska praksa Suda ne sadrže opću definiciju tog pojma. S obzirom na raznolikost tijela osnovanih u svakoj državi članici za rješavanje sporova, možemo se doista upitati je li davanje takve definicije moguće i potrebno.

18 — U literaturi je pozornost prije svega usmjerena na to mogu li to biti samo imovinski ili i neimovinski sporovi, ali se ne pojavljuje pitanje arbitrabilnosti sporova u području poreznog prava. Vidjeti A. Szumański u Szumański A. (ur.), op.cit, str. 8.–9. Vidjeti također B. Hanotiau, L'arbitrabilité, *Recueil des cours de l'Académie de droit international de La Haye*, t. 296. (2002), Haag, 2003.

33. U nedostatku opće definicije tog pojma, Sud je primoran – u slučaju dvojbe – svaki put ocjenjivati je li tijelo koje je uputilo zahtjev za prethodnu odluku bilo na to ovlašteno [19]. Sudska praksa razvila je, međutim, skup uvjeta, koji nisu odlučujući ili iscrpljujući, ali koji predstavljaju referentnu točku pri ocjeni sudskog karaktera tijela koje je uputilo zahtjev za prethodnu odluku. Ti se uvjeti već mogu smatrati „kodificiranima“ u dobro utvrđenoj sudskoj praksi [20] te su također navedeni u točki 9. Preporuka namijenjenih nacionalnim sudovima koje se odnose na pokretanje prethodnog postupka [21].

34. Stoga treba ispitati jesu li ispunjeni uvjeti za klasifikaciju Tribunal Arbitral Tributário kao nacionalnog suda u smislu članka 267. UFEU-a. Pri tome treba imati na umu, kao što sam već spomenuo, da alternativni sustav rješavanja poreza u poreznim predmetima, utemeljen u portugalskom pravu, primjenjuje niz tehnika i pravila postupka svojstvenih arbitražnim sudovima, a koji se udaljavaju od načela funkcioniranja tradicionalnih sudova. Ideja je da taj sustav osigurava rješavanje spora u kratkom vremenu i po najnižoj mogućoj cijeni, pružajući stvarnu alternativu upravnim sudovima. Prilikom ispitivanja jesu li različiti uvjeti ispunjeni treba uzeti u obzir takvu specifičnost.

– Pravni temelj funkcioniranja tijela i njegov stalni karakter

35. U skladu s ustaljenom sudskom praksom, zahtjev za prethodnu odluku može uputiti samo stalno tijelo osnovano na temelju prava države članice. Taj uvjet, prema mojem mišljenju, nije ispunjen. Kao što sam istaknuo u točki 28. ovog mišljenja, arbitraža u poreznim predmetima temelji se na Zakonu br. 3-B/2010 i Dekretu sa zakonskom snagom br. 10/2011. Ti akti uspostavljaju stalni sustav arbitraže u poreznim predmetima i preciznije definiraju načela njezinog rada.

36. Konkretni sastav suda doista se određuje posebno u svakom predmetu na zahtjev zainteresiranog poreznog obveznika, ali pravo poreznog obveznika da zatraži osnivanje arbitražnog suda i način određivanja njegovih članova proizlaze iz pravnih odredaba. Zahtjev poreznog obveznika ovdje je jednostavno transakcija koja pokreće djelovanje tih odredaba.

37. Slična primjedba može se odnositi na stalni karakter Tribunal Arbitral Tributário – ako je konkretni sastav suda određen samo za potrebe jednog predmeta, može li se takvo tijelo smatrati stalnim? Prema mojem mišljenju, to pitanje ne može se promatrati s točke gledišta različitih sastava suda u pojedinim predmetima, nego sustavno [22]. Tribunal Arbitral Tributário nije *ad hoc* sud, nego samo dio sustava za rješavanje sporova koji – iako se njegova djelatnost očituje u obliku efemernih sastava suda, koji prestaju postojati okončanjem predmeta za koji su bili određeni – kao cjelina ima stalan karakter.

19 — Detaljnu, iako kritičku analizu sudske prakse iznio je nezavisni odvjetnik Ruiz-Jarabo Colomer u mišljenju De Coster (C-17/00, EU:C:2001:366).

20 — Vidjeti, između ostalog: presudu Dorsch Consult, C-54/96, EU:C:1997:413, t. 23.; presudu Syfait i dr., C-53/03, EU:C:2005:333, t. 29.; presudu Forposta (ranije Praxis) i ABC Direct Contact, C-465/11, EU:C:2012:801, t. 17.

21 — SL.2012, C 338, str. 1.

22 — Slično je ustvrdio nezavisni odvjetnik C. O. Lenz u mišljenju Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark (109/88, EU:C:1989:228), t. 21.

– Obvezna nadležnost tijela

38. U skladu s načelima usvojenima u sudskoj praksi Suda, povjeravanje spora na rješavanje tijelu koje je uputilo zahtjev za prethodnu odluku trebalo bi za stranke biti obvezno, a ne proizlaziti isključivo iz njihove volje, kao u slučaju arbitražnih sudova *stricto sensu*. U ovom slučaju radi se o tijelu koje je element „alternativnog rješavanja sporova“ u poreznim predmetima. To znači da porezni obveznik koji spor s poreznim vlastima želi povjeriti na sudsko rješavanje ima izbor – može se obratiti upravnom sudu ili zatražiti osnivanje arbitražnog suda za porezne predmete, a porezno tijelo mora postupiti sukladno toj odluci poreznog obveznika [23].

39. Stoga se možemo zapitati treba li nadležnost Tribunal Arbitral Tributário smatrati obveznom za stranke, s obzirom na to da porezni obveznik, dakle stranka koja obično pokreće spor u poreznim predmetima, ne mora podnijeti spor tom tijelu, nego se može obratiti upravnom sudu. Sama činjenica da je porezno tijelo obvezno prihvatiti izbor suda od strane poreznog obveznika, prema mojem mišljenju, nije odlučujuća jer to proizlazi iz prirode nadležnosti suda. Posljedica tužiteljeva upućivanja predmeta nadležnom sudu, bilo na osnovi zakona ili sporazuma stranaka, jest činjenica da tuženik ne može uspješno osporiti tu nadležnost [24].

40. Prema mojoj ocjeni, važna značajka arbitraže u poreznim predmetima u Portugalu jest to da pravo poreznog obveznika da odabere način rješavanja spora ne proizlazi iz njegove vlastite inicijative, nego iz volje zakonodavca, koji je stvorio dva paralelna sustava rješavanja sporova s poreznim vlastima. Nijedan od tih sustava nije pojedinačno obvezan, nego porezni obveznik, ako želi svoj spor s poreznim tijelom uputiti sudu na rješavanje, mora odabrati jedan od njih. U skladu s člankom 3. stavkom 2. Dekreta sa zakonskom snagom br. 10/2011, podnošenje zahtjeva za osnivanje arbitražnog suda isključuje pravo istim argumentima pobijati odluku poreznog tijela pred upravnim sudom. U skladu s člankom 24. stavkom 1. navedenog dekreta, arbitražna odluka o meritumu obvezujuća je za porezne vlasti. Porezna arbitraža stoga nije dodatno pravno sredstvo kojim raspolaže porezni obveznik, nego stvarna alternativa tradicionalnom pravosudnom sustavu. U tom smislu, pretpostavka obvezne nadležnosti tijela koje upućuje zahtjev prema mojem je mišljenju ispunjena [25].

– Kontradiktornost postupka i primjena prava

41. Članci 15. do 20. Dekreta sa zakonskom snagom br. 10/2011 propisuju načela postupka pred arbitražnim sudovima u poreznim predmetima. Ta načela posebice osiguravaju kontradiktorni karakter tog postupka i ravnopravnost stranaka. Povreda tih načela može, u skladu s člankom 28. tog dekreta, činiti osnovu za podnošenje žalbe upravnom sudu protiv arbitražne odluke.

42. Članak 2. stavak. 2. Dekreta sa zakonskom snagom br. 10/2011 predviđa da arbitražni sudovi u poreznim predmetima sude na osnovi zakona te je isključeno odlučivanje na načelu pravednosti. To je, uostalom, vrlo očito, s obzirom na to da je zadatak tih sudova ocjena upravnih odluka u području oporezivanja, posebice s gledišta zakonitosti.

43. Stoga smatram da su u sudskoj praksi utemeljeni uvjeti kontradiktornosti postupanja i odlučivanja na osnovi zakona u slučaju Tribunal Arbitral Tributário nedvojbeno ispunjeni.

23 — U skladu s Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março de 2011 (rješenje br. 112-A/2011 od 22. ožujka 2011., *Diário da República*, 1. seria, br. 57), izdanim na temelju članka 4. stavka. 1. Dekret asa zakonskom snagom br. 10/2011, nadležnost arbitražnih sudova u poreznim predmetima obvezna je za porezna tijela u predmetima u kojima vrijednost predmeta spora ne prelazi 10.000.000 eura.

24 — Treba napomenuti da je obvezna nadležnost tijela koje je uputilo zahtjev za tuženika bila, prema mišljenju Suda, dovoljna da se taj kriterij smatra ispunjenim u presudi Handels- og Kontorfunktionærernes Forbund i Danmark (EU:C:1989:383), t. 7.

25 — Slično stajalište zauzeo je nezavisni odvjetnik D. Ruiz-Jarabo Colomer u t. 29. mišljenja Emanuel, C-259/04, EU:C:2006:50. U presudi Broekmeulen, 246/80, EU:C:1981:218, Sud je također dopustio prethodno pitanje stručnog tijela, iako je tužitelj imao alternativnu mogućnost uputiti predmet sudu opće nadležnosti (vidjeti t. 15. te presude).

– Neovisnost

44. Pretpostavka neovisnosti mora se razmotriti s dvaju gledišta [26]. Vanjsko gledište odnosi se na neovisnost tijela i njegovih članova od trećih osoba i institucija koje nisu povezane sa sporom – izvršne vlasti, hijerarhijski viših tijela itd. Unutarnje gledište odnosi se na nepristranost članova tijela u odnosu na stranke u sporu i nepostojanje osobnog interesa u konkretnom ishodu.

45. Arbitražni sudovi u poreznim predmetima nisu dio porezne uprave i drugih institucija izvršne vlasti. Oni su element sudbene vlasti i djeluju u sklopu Centro de Arbitragem Administrativa (centar za upravnu arbitražu), koji im pruža administrativno-tehničku potporu. Neovisni su u odlučivanju, jedina im je obveza postupati u skladu sa zakonom i sudskom praksom upravnih sudova, a njihove su odluke u načelu konačne i ovršne (vidjeti točku 51. ovog mišljenja).

46. Arbitražni sudovi u poreznim predmetima sude u sastavu od jednog arbitra ili troje arbitara. Način određivanja arbitara i deontoloških pravila koja ih obvezuju uređen je člancima 6. do 9. Dekreta sa zakonskom snagom br. 10/2011. Određuje ih Conselho Deontológico do Centro de Arbitragem Administrativa (vijeće centra za upravnu arbitražu) s popisa arbitara [27] koji je sastavila ta institucija ili eventualno stranke, no u tom slučaju uvijek u tročlanom vijeću, čiji se predsjednik određuje uz suglasnost dvoje preostalih arbitara, a u nedostatku takvog sporazuma određuje ga gore navedeno vijeće.

47. Budući da arbitri nisu profesionalni suci, jamstvo njihove osobne neovisnosti ima osnove različite od onog u slučaju sudaca. Posebice je teško govoriti o mandatu, s obzirom na to da su arbitri određeni za konkretan predmet, po okončanju kojega njihova uloga završava. Neovisnost arbitara prije proizlazi iz činjenice da je riječ o osobama samostalnog položaja, kojima funkcija arbitra nije glavna profesionalna djelatnost. Oni se ne moraju brinuti zbog negativnih posljedica koje bi njihove odluke za njih mogle imati; takve moguće posljedice ni u kojem slučaju ne bi imale utjecaj na njihov profesionalni i materijalni status.

48. Glede nepristranosti arbitara i njihove neovisnosti o strankama, članci 8. i 9. Dekreta sa zakonskom snagom br. 10/2011 sadrže jamstva slična onima koja se primjenjuju u odnosu na profesionalne suce.

49. Slijedom gore navedenog, mišljenja sam da Tribunal Arbitral Tributário ispunjava kriterij neovisnosti.

Sažetak

50. Tribunal Arbitral Tributário nije arbitražni sud određen voljom stranaka. Naprotiv, prema mojem mišljenju, treba ga smatrati elementom portugalskog pravosudnog sustava ravnopravnog s općim i upravnim sudovima. Specifičnost je te institucije samo u činjenici da je portugalski zakonodavac odlučio poreznim obveznicima dati mogućnost povjeravanja svojih sporova s poreznim tijelima na rješavanje sudu koji je manje formalan, brži i jeftiniji od običnih upravnih sudova. Radi se o očitovanju trenda, prisutnog ne samo u Portugalu, smanjenja formaliziranosti i pojednostavnjenja sudskih postupaka pomoću tehnika i alata svojstvenih privatnom mehanizmu rješavanja sporova. To je također element specijalizacije sudova i sudaca, potrebne u kontekstu sve veće složenosti socioekonomskih odnosa, a time i sporova podnesenih sudu na rješavanje. Takav, moglo bi se reći postmodernistički pristup pravdi proizlazi iz evolucije pravosudnog sustava i pravnog sustava u cjelini. Sud se ne može oglušiti na tu evoluciju, nego treba s tim u skladu prilagoditi svoju praksu, uključujući i tumačenje članka 267. UFEU-a.

26 — Vidjeti osobito presudu RTL Belgium, C-517/09, EU:C:2010:821, t. 39. i 40.

27 — To je bio slučaj u glavnom postupku.

51. Stoga smatram da Tribunal Arbitral Tributário treba klasificirati kao „sud države članice“ u smislu članka 267. UFEU-a. On, naime, ispunjava gore navedene uvjete koji proizlaze iz sudske prakse Suda. Ne vidim nikakav drugi razlog zbog kojeg bi mu se porekao taj karakter. Tomu u prilog govori i dodatni argument da se, u skladu s člancima 25. do 28. Dekreta sa zakonskom snagom br. 10/2011, protiv odluka tog suda žalba može podnijeti samo iz formalnih razloga, kao što su nedostatak obrazloženja ili njegova proturječnost sa sadržajem odluke, nedostatak odluke ili povreda pravila postupka, a glede merituma samo u iznimnim slučajevima povrede ustavnih normi ili nepridržavanja sudske prakse upravnih sudova. Zato bi se odbijanjem mogućnosti arbitražnim sudovima u poreznim predmetima da upute Sudu zahtjev za prethodnu odluku u znatnoj mjeri lišilo Sud utjecaja na portugalske sudske odluke u poreznim pitanjima, a time i u području u velikoj mjeri usklađenom s pravom Unije, koje ima izravan utjecaj na prava i obveze pojedinaca. U skladu sa sudskom praksom Suda, takva nesigurnost može biti jedna od okolnosti u prilog priznavanju tijela kao ovlaštenog za upućivanje Sudu zahtjeva za prethodnu odluku [28].

52. Rješenje pitanja dopuštenosti zahtjeva za prethodnu odluku koje predlažem u ovom predmetu ni u kojem slučaju ne otvara put dopuštenosti budućih zahtjeva za prethodnu odluku upućenih od osoba ili institucija koje postupaju u okviru drugih alternativnih načina rješavanja sporova, osobito u obliku pregovora ili mirenja [29]. U skladu s ustaljenom sudskom praksom Suda – i neovisno o ispunjavanju ostalih kriterija – zahtjev za prethodnu odluku mogu, sukladno članku 267. UFEU-a, upućivati samo tijela koja odlučuju „u okviru postupka čiji je cilj donošenje odluke sudske prirode“ [30]. Tribunal Arbitral Tributário ispunjava taj uvjet jer je tijelo neovisno o strankama u sporu i donosi odluku koja je za stranke obvezujuća i u načelu konačna, kao i odluke tradicionalnih sudova. Cilj postupka pred Tribunal Arbitral Tributário stoga nije sklapanje sporazuma između stranaka, a donesena odluka nema karakter neobvezujuće preporuke ili mišljenja. Ta značajka jasno razlikuje taj sud od miritelja i drugih sličnih subjekata.

Meritum

53. Ovaj predmet svojevrstan je nastavak predmeta Optimus – Telecomunicações [31]. Sud će imati priliku dopuniti sudsku praksu započetu u toj presudi.

54. Na samom početku, treba ustvrditi da se odredbe Direktive 69/335 odnose na činjenice u glavnom postupku. Valja istaknuti da ta direktiva, kao rezultat izmjena unesenih Direktivom 85/303, nije primjer dobre zakonodavne tehnike [32]. Sud koji je uputio zahtjev spominje, među ostalim, odredbu članka 4. stavka 2. točke (a) Direktive 69/335, no čini se da ta direktiva nije primjenjiva u glavnom postupku. Iako stranke nisu suglasne glede pitanja prirode transakcija povećanja kapitala koje su predmet glavnog postupka – to jest, jesu li se one temeljile na unosu novčanih ili drugih uloga [33] – ostaje nesporno da ti poslovi nisu imali oblik „kapitalizacije dobiti ili stalnih ili privremenih rezervi“, kako je navedeno u toj odredbi Direktive. Transakcije koje su predmet glavnog postupka pripadaju u kategoriju „povećanja kapitala društva kapitala ulaganjem sredstava bilo koje vrste“ iz članka 4. stavka 1. točke (c).

28 — Vidjeti, među ostalim, presudu Broekmeulen (EU:C:1981:218), t. 16. i presudu Gourmet Classic, C-458/06, EU:C:2008:338, t. 32.

29 — Na primjer, kako je navedeno u Direktivi Europskog parlamenta i Vijeća 2008/52/EC od 21. svibnja 2008. o određenim aspektima mirenja u građanskim i trgovačkim stvarima (SL. L 136, str. 3.).

30 — Vidjeti, među ostalim, rješenje Borker, 138/80, EU:C:1980:162, t. 4.; presudu Weryński, C-283/09, EU:C:2011:85, t. 44.; presudu Below, C-394/11, EU:C:2013:48, t. 39.

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

32 — To također napominje nezavisna odvjetnica E. Sharpston u mišljenju Optimus – Telecomunicações (C-366/05, EU:C:2007:58), t. 39.

33 — Društvo Ascendi tvrdi da pretvaranje potraživanja dioničara u temeljni kapital treba promatrati kao povećanje kapitala u vidu novčanih priloga. U tom bi se slučaju u ovom predmetu trebalo izravno primjenjivati utvrđenje iz presude Optimus - Telecomunicações (EU:C:2007:366), koja se posebno odnosi na usklađenost taksa na takve transakcije s Direktivom. Čini se, međutim, da upravni sud smatra da se transakcije koje su predmet glavnog postupka nisu sastojale od novčanih ulaganja u društvo. U svakom slučaju, to je pitanje ocjene činjenica, što treba učiniti sud koji je uputio zahtjev.

55. Sud koji je uputio zahtjev također navodi članak 7. stavak 1. Direktive. Ta se odredba ne može promatrati odvojeno od stavka 2. istog članka jer te dvije odredbe zajedno čine koherentnu normu – ovisno o pravnim propisima u određenoj državi članici 1. srpnja 1984., primjenjivat će se članak 7. stavak 1. ili stavak 2. Ako smatramo, kao što to čini nacionalni sud, da se glavni postupak bavi povećanjem kapitala ulaganjem nenovčanih sredstava, koje je u Portugalu 1. srpnja 1984. podlijegalo plaćanju takse[34], treba primjenjivati članak 7. stavak 2.[35].

56. Pravni problem u ovom predmetu odnosi se, dakle, na pitanje dopušta li članak 7. stavak 2. Direktive 69/335 ponovno uvođenje poreza na kapital na transakcije navedene u članku 4. stavku 1. točki (c), koje su 1. srpnja 1984. podlijegale takvom porezu, ali su kasnije od njega oslobođene.

57. Direktiva 69/335 u svojoj izvornoj verziji uredila je načela oporezivanja u njoj navedenih transakcija porezom na kapital. U skladu s njezinim člankom 4., transakcije navedene u stavku 1. moraju podlijegati tom porezu, a transakcije navedene u stavku 2. mogu biti njime obuhvaćene. Članak 7. navedene direktive propisivao je stope poreza na kapital. Međutim, na temelju Direktive 85/303, članak 7. Direktive 69/335 u potpunosti je izmijenjen. U odnosu na transakcije koje su u pojedinim državama članicama 1. srpnja 1984. bile izuzete od poreza na kapital ili oporezovane po stopi od 0,5% ili nižoj, on propisuje da se trajno oslobode od poreza (članak 7. stavak 1.). Međutim, u odnosu na druge transakcije, države članice imaju izbor – mogu ih također osloboditi od poreza ili primijeniti jedinstvenu poreznu stopu koja ne prelazi 1% (članak 7. stavak 2.).

58. Kao razlog tomu zakonodavac Zajednice u uvodnim izjavama Direktive 85/303 naveo je da je porez na kapital štetan za razvoj poduzetništva te da bi stoga najbolje rješenje bilo ukinuti ga; međutim, budući da bi gubitak proračunskih prihoda od tog poreza za neke države članice bio neprihvatljiv, potrebno je dopustiti im da i dalje primjenjuju taj porez po jedinstvenoj stopi.

59. Na taj se način promijenila priroda članka 4. stavka 1. Direktive 69/335, koji više ne obvezuje države članice da u njemu navedene transakcije oporezuju porezom na kapital, s obzirom na to da je ta obveza ukinuta na temelju članka 7. Direktive, kako je izmijenjen Direktivom 85/303, što predstavlja *lex posteriori* u odnosu na članak 4. stavak 1. Ta odredba sada samo navodi vrste transakcija na koje se odnose odredbe o porezu na kapital.

60. Preostaje utvrditi predstavlja li članak 7. stavak 2. Direktive 69/335 klauzulu mirovanja, koja državama članicama dopušta da zadrže samo porez koji se primjenjivao 1. srpnja 1984. (uz moguću prilagodbu njegovih stopa), ili, kao što to tvrdi portugalska vlada u svom pisanom očitovanju, odobrenje državama članicama da slobodno ukidaju i ponovno uvode porez na kapital, ovisno o trenutačnoj fiskalnoj politici i proračunskim potrebama.

61. Čvrsto podupirem prvu tezu. Kao prvo, na što upućuju i uvodne izjave Direktive 85/303, volja zakonodavca bila je ukidanje poreza na kapital, a mogućnost njegova zadržavanja samo iznimka koja proizlazi iz straha od gubitka proračunskih prihoda država članica. Međutim, ako je država članica ukinula porez na kapital, do eventualnog gubitka s tim povezanog proračunskog prihoda već je došlo te stoga njegovo ponovno uvođenje nije opravdano s obzirom na ciljeve koje je zakonodavac Zajednice želio postići Direktivom 85/303.

34 — Vidjeti t. 9. ovog mišljenja.

35 — Republika Portugal pristupila je Europskoj zajednici tek 1. siječnja 1986., no u skladu s presudom Optimus - Telecomunicações (EU:C:2007:366), t. 32., kao relevantni datum za potrebe tumačenja Direktive 69/335 u odnosu na države članice također treba uzeti 1. srpnja 1984.

62. Kao drugo, na shvaćanje članka 7. stavka 2. Direktive 69/335 kao klauzule mirovanja upućuje njegova logika, a posebice pozivanje na pravne propise koji su bili na snazi 1. srpnja 1984. Da je zakonodavac namjeravao pružiti državama članicama slobodu zadržavanja, ukidanja i eventualno vraćanja poreza na kapital, ne bi ostavio tu mogućnost ovisnom o slučajnoj okolnosti da se taj porez po određenoj stopi primjenjivao na dan 1. srpnja 1984. Pozivanje na taj određeni datum jasno upućuje na namjeru zakonodavca da uvede klauzulu mirovanja.

63. Također treba napomenuti da je Sud u presudi Logstor ROR Polska [36] zauzeo slično stajalište, iako u odnosu na transakcije iz članka 4. stavka 2. Direktive 69/335, gdje je pravna situacija nešto drukčija. U točki 39. te presude Sud je jasno utvrdio da „[…] država članica koja je, u skladu s člankom 7. stavkom 2. Direktive 69/335, nakon 1. srpnja 1984. oslobodila određene transakcije od poreza na kapital ne može ponovno uvesti takav porez na te transakcije“.

64. Naposljetku treba napomenuti da su, u skladu s podtočkom 26.3. Priloga III. Dekretu sa zakonskom snagom br. 322-B/2001, transakcije povećanja kapitala koje su bile predmet glavnog postupka podlijegale plaćanju takse u visini od 0,4%, dakle po stopi koja bi, da se primjenjivala 1. srpnja 1984., zahtijevala ukidanje tog poreza na temelju članka 7. stavka 1. Direktive 69/335. Iako je ta stopa u skladu sa stavkom 2. tog članka [37], čini se teško pomiriti ponovno uvođenje poreza po toj stopi s logikom članka 7. Direktive 69/335.

Zaključak

65. S obzirom na gore navedeno, predlažem da Sud zahtjev za prethodnu odluku koji mu je uputio Tribunal Arbitral Tributário proglasi dopuštenim i dade sljedeći odgovor na postavljeno pitanje:

Članak 7. stavak 2. Direktive Vijeća 69/335/EEZ od 17. srpnja 1969. o neizravnom oporezivanju prikupljanja kapitala, izmijenjene Direktivom Vijeća 85/303/EEZ od 10. lipnja 1985., u vezi s člankom 7. stavkom 1. Direktive 69/335, treba tumačiti u smislu da on sprečava države članice u ponovnom uvođenju poreza na kapital za transakcije iz članka 4. stavka 1. točke (c) te direktive, koje su 1. srpnja 1984. podlijegale tom porezu, a kasnije su od njega oslobođene.

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

37 — Napominjem da on dopušta primjenu poreza „po jedinstvenoj stopi koja ne prelazi 1%“.