



Datum van inontvangstneming : 05/08/2013

**Zaak C-377/13**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

3 juli 2013

**Verwijzende rechter:**

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) (Portugal)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

31 mei 2013

**Verzoekende partij:**

Ascendi Beiras Litoral e Alta, Auto Estradas das Beiras Litoral e Alta, S.A.

**Verwerende partij**

Autoridade Tributária e Aduaneira (belasting- en douanediens)

---

**Voorwerp van het hoofdgeding**

De vennootschap ASCENDI BEIRAS LITORAL E ALTA, AUTO ESTRADAS DAS BEIRAS LITORAL E ALTA, S.A. heeft om de instelling van een Tribunal Arbitral (scheidsgerecht) verzocht met het oog op een arbitrale uitspraak waarbij nietig wordt verklaard de beslissing van de Subdiretora Geral dos Impostos (adjunct-directeur-generaal voor belastingzaken) tot afwijzing van haar verzoek om teruggaaf van Imposto de Selo (zegelrecht), en teruggaaf van al het zegelrecht dat is betaald over kapitaalverhogingen door de omzetting van vorderingen uit hoofde van bijkomende prestaties, vermeerderd met rente. Die vennootschap is van mening dat kapitaalverhogingen tegen inbreng in geld sinds 1991 zijn vrijgesteld van het zegelrecht.

## **Voorwerp en rechtsgrondslag van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

Artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU)

Uitlegging en toepassing van de artikelen 4, leden 1, sub c, en 2, sub a, 7, lid 1, en 10, sub a, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985

In casu zijn de kapitaalverhogingen tot stand gebracht door de omzetting in maatschappelijk kapitaal van vorderingen uit hoofde van voorheen verrichte bijkomende prestaties, en staat niet vast dat het Hof zich heeft uitgesproken over dat soort feitelijke situaties.

## **Prejudiciële vraag**

Verzetten de artikelen 4, leden 1, sub c, en 2, sub a, 7, lid 1, en 10, sub a, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 [betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal] (zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985) zich tegen een nationale regeling als die in wetsbesluit 322-B/2001 van 14 december 2001, waarbij een zegelrecht is ingevoerd op verhogingen van het maatschappelijk kapitaal van kapitaalvennootschappen door de omzetting in maatschappelijk kapitaal van vorderingen van aandeelhouders uit hoofde van voorheen voor de vennootschap verrichte bijkomende prestaties, ook al waren die bijkomende prestaties in geld verricht, gelet op het feit dat op 1 juli 1984 de nationale wettelijke regeling de op die wijze uitgevoerde kapitaalverhogingen aan een zegelrecht van 2 % onderwierp, en dat op diezelfde datum kapitaalverhogingen tegen inbreng in geld waren vrijgesteld van het zegelrecht?

## **Aangevoerde bepalingen van Unierecht**

Artikelen 4, leden 1, sub c, en 2, sub a, 7, lid 1, en 10, sub a, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985

## **Aangevoerde bepalingen van nationaal recht**

Artikel 502 van het Código do Imposto de Selo (wetboek van zegelrechten)

Wetsbesluit 223/91 van 18 juni 1991

Wetsbesluit 322-B/2001 van 14 december 2001

Wet 67-A/2007 van 31 december 2007

Wetsbesluit 154/84 van 16 mei 1984

Wetsbesluit 10/2001 van 20 januari 2001

### **Korte uiteenzetting van de feiten en het hoofdgeding**

- 1 In de periode van 15 december 2004 tot en met 29 november 2006 heeft de verzoekende vennootschap haar maatschappelijk kapitaal vier keer verhoogd door de omzetting in maatschappelijk kapitaal van vorderingen van aandeelhouders uit hoofde van voorheen verrichte bijkomende prestaties in geld.
- 2 De verzoekende vennootschap moest door die kapitaalverhogingen in totaal 205 381,95 EUR aan zegelrecht en registratie- en notariskosten betalen.
- 3 Nadat de verzoekende vennootschap om teruggaaf van het betaalde zegelrecht ten bedrage van 203 796,00 EUR had verzocht op grond dat zij was vrijgesteld van het zegelrecht, en dat verzoek was afgewezen bij beslissing van de Subdiretora Geral dos Impostos, heeft zij om de instelling van een Tribunal Arbitral Tributário (scheidsgerecht voor belastingzaken) verzocht met het oog op een arbitrale uitspraak waarbij die beslissing nietig wordt verklaard en teruggaaf van dat bedrag wordt gelast, vermeerderd met rente.

### **Voornaamste argumenten van partijen in het hoofdgeding**

#### **Verzoekster**

- 4 Volgens verzoekster heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie in het arrest van 21 juni 2007, *Optimus-Telecomunicações SA* (C-366/05, Jurispr. blz. I-4985), geoordeeld dat punt 26.3 van de Tabela Geral do Imposto de Selo [algemene tabel van het zegelrecht; hierna: „TGIS”] – op grond waarvan het betrokken zegelrecht werd geheven – in strijd was met het gemeenschapsrecht, in het bijzonder met de artikelen 7 en 10 van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985.
- 5 Verzoekster voert voorts aan dat de betrokken bijkomende prestaties „aanvullende prestaties zijn, die haar aandeelhouders in geld hadden verricht”, en de betrokken kapitaalverhogingen onder meer daarom moesten worden geacht tegen inbreng in geld tot stand te zijn gebracht.
- 6 Verzoekster voert aan dat kapitaalverhogingen sinds 1991 in Portugal waren vrijgesteld van het zegelrecht overeenkomstig wetsbesluit 223/91 van 18 juni 1991, en dat in het specifieke geval van kapitaalverhogingen tegen inbreng in geld

de vrijstelling van het zegelrecht dateerde van mei 1984 (op grond van wetsbesluit 154/84 van 16 mei 1984).

- 7 Verzoekster voert aan dat met de inwerkingtreding van wetsbesluit 322-B/2001 van 14 december 2001 „ook op kapitaalverhogingen een zegelrecht werd geheven”. Naar haar mening is die norm volgens de door het Hof in het aangehaalde arrest voorgestane uitlegging in strijd met artikel 7 van richtlijn 69/335, aangezien Portugal, indien kapitaalverhogingen op 1 juli 1984 waren vrijgesteld van belasting op grond van de destijds geldende nationale wet, „achteraf geen belasting over de betrokken verrichtingen mocht invoeren”.
- 8 Ten slotte is verzoekster van mening dat, ook al werd aangenomen dat de betrokken kapitaalverhogingen tegen inbreng in natura tot stand zijn gebracht, de betrokken heffing van zegelrecht onrechtmatig blijft, aangezien kapitaalverhogingen sinds 1991 waren vrijgesteld van het zegelrecht door de vaststelling van het genoemde wetsbesluit 223/91 van 18 juni 1991, en de doelstelling van richtlijn 69/335, zoals in het aangehaalde arrest van het Hof is uiteengezet, „vanaf het begin is geweest [...] alle andere indirecte belastingen die dezelfde kenmerken vertonen als een kapitaalrecht of een zegelrecht af te schaffen”.

#### **Verweerder**

- 9 Verweerder voert aan dat hij geen passieve legitimatie bezit en dat het scheidsgerecht bijgevolg absoluut onbevoegd is. Voorts voert hij aan dat de genoemde kapitaalverhogingen tegen inbreng in natura, en niet tegen inbreng in geld tot stand zijn gebracht – waarbij hij ook de kwalificatie door verzoekster van de betrokken bijkomende prestaties als „aanvullende prestaties” betwist–; verweerder voert dienaangaande aan dat bijkomende prestaties en aanvullende prestaties verschillende juridische vormen zijn.
- 10 Voorts betoogt verweerder dat ten tijde van de feiten over kapitaalverhogingen een zegelrecht diende te worden betaald op grond van punt 26.3 TGIS, zoals gewijzigd bij wetsbesluit 322-B/2001 van 14 december 2001, dat luidde: „Verhoging van het maatschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door inbreng van zaken van welke aard ook: over de werkelijke waarde van de zaken van welke aard ook die door de aandeelhouders zijn ingebracht of tot inbreng waarvan zij gehouden zijn, na aftrek van de lasten en verbintenissen die in verband met elke inbreng voor rekening van de vennootschap komen – 0,4 %”.
- 11 Verweerder heeft voorts aangevoerd dat punt 26.3 TGIS later, met de inwerkingtreding van wet 67-A/2007 van 31 december 2007, „op grond van de toen recente rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie” als volgt is gewijzigd: „Verhoging van het maatschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door inbreng van zaken van welke aard ook, met uitzondering van geld: over de werkelijke waarde van de zaken van welke aard

ook die door de aandeelhouders zijn ingebracht of tot inbreng waarvan zij gehouden zijn, na aftrek van de lasten en verbintenissen die in verband met elke inbreng voor rekening van de vennootschap komen – 0,4 %” – zodat verhogingen van het maatschappelijk kapitaal tegen inbreng in geld worden vrijgesteld van zegelrecht.

- 12 Volgens verweerder heeft het Hof in het genoemde arrest geoordeeld dat de vrijstelling van artikel 7, lid 1, van richtlijn 69/335/EEG, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303, van toepassing is op alle situaties die onder die richtlijn vallen en die op 1 juli 1984 waren vrijgesteld of waren onderworpen aan een verminderde belasting overeenkomstig de nationale voorschriften van de Portugese staat.
- 13 Volgens verweerder heeft het Hof, aangezien op 1 juli 1984 verhogingen van het maatschappelijk kapitaal tegen inbreng in geld naar Portugees recht waren vrijgesteld van het zegelrecht, geoordeeld dat de herinvoering van een dergelijke belasting na 1 januari 1986 in strijd zou zijn met de genoemde richtlijnen.
- 14 Hieruit leidt verweerder af dat de betrokken kapitaalverhogingen, aangezien zij niet tegen inbreng in geld maar tegen inbreng in natura tot stand zijn gebracht, onder de belastingregeling van punt 26.3 TGIS vallen, en niet onder de in het aangehaalde arrest van het Hof voorgestane uitlegging vallen.

#### Arrest Optimus-Telecomunicações

Het scheidsgerecht verwijst naar het reeds aangehaalde arrest Optimus-Telecomunicações, onder andere naar de punten 16, 19, 30, 35 tot en met 40, en 42 tot en met 45, en naar de prejudiciële vragen die aanleiding hebben gegeven tot dat arrest, waarin het Hof het volgende heeft geoordeeld:

„1) In het geval van een staat, zoals de Portugese Republiek, die met ingang van 1 januari 1986 is toegetreden tot de Europese Gemeenschappen, moet bij gebreke van uitzonderingsbepalingen in de toetredingsakte of in een andere handeling van gemeenschapsrecht, artikel 7, lid 1, van richtlijn 69/335/EEG van de Raad van 17 juli 1969 betreffende de indirecte belastingen op het bijeenbrengen van kapitaal, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303/EEG van de Raad van 10 juni 1985, aldus worden uitgelegd dat de daarin voorziene verplichte vrijstelling geldt voor alle binnen de werkingssfeer van richtlijn 69/335 vallende verrichtingen die op 1 juli 1984 in deze staat waren vrijgesteld van het kapitaalrecht of waren onderworpen aan een verlaagd tarief van 0,50 % of lager.

2) In het geval van een staat, zoals de Portugese Republiek, die op 1 januari 1986 tot de Europese Gemeenschappen is toegetreden, verbieden de artikelen 7, lid 1, en 10 van richtlijn 69/335, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303, dat na 1 januari 1986 een zegelrecht wordt ingevoerd op een binnen de werkingssfeer van richtlijn 69/335 vallende vermeerdering van het vennootschappelijk kapitaal die op 1 juli 1984 op grond van het nationale recht was vrijgesteld van dit recht.”

## Nationaal recht

- 15 Op 1 juli 1984 gold in de Portugese rechtsorde artikel 145 van de Tabela Geral do Imposto de Selo, die was vastgesteld bij besluit 21196 van 28 november 1932. Op die datum (1 juli 1984) luidde artikel 145 TGIS: „(Versterking of verhoging van het kapitaal van vennootschappen) Versterking of verhoging van het kapitaal van vennootschappen, over het bedrag van de verhoging: a) burgerlijke vennootschappen – 5 pro mille (zegelrecht); b) kapitaalvennootschappen als bedoeld in artikel 145 van het besluit – 2 % (zegelrecht), en c) andere vennootschappen – 7 pro mille (zegelrecht). 1 – Toevoeging van het stempelrecht van artikel 93 bij de sub a en c bedoelde vennootschappen. 2 – Een versterking of verhoging van het maatschappelijk kapitaal tegen inbreng in geld is vrijgesteld van het zegelrecht” (formulering van wetsbesluit 257/81 van 1 september 1981 en wetsbesluit 154/84 van 16 mei 1984, met wijziging van de procenten en promilles bij artikel 22 van wet 32/83 van 21 oktober 1983).

Artikel 145, enige paragraaf, van het Regulamento do Imposto de Selo (besluit inzake zegelrecht) (goedgekeurd bij wetsbesluit 12700 van 20 november 1926) bepaalt: „Voor de toepassing van dit artikel worden als kapitaalvennootschappen aangemerkt: a) naamloze vennootschappen; b) vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, en c) commanditaire vennootschappen op aandelen” (op 1 juli 1984 geldende versie van wetsbesluit 257/81 van 1 september 1981).

- 16 Later is bij wetsbesluit 223/91 van 18 juni 1991, bij de herziening van artikel 145, lid 2, sub a, TGIS, „een versterking of verhoging van het maatschappelijk kapitaal van kapitaalvennootschappen als bedoeld in artikel 145 van het besluit” vrijgesteld van het zegelrecht, zodat alle verhogingen van het maatschappelijk kapitaal van kapitaalvennootschappen, ongeacht hoe zij tot stand werden gebracht, waren vrijgesteld van het zegelrecht.
- 17 Met de inwerkingtreding van wetsbesluit 322-B/2001 van 14 december 2001 is punt 26.3 toegevoegd aan de TGIS in bijlage bij het Código do Imposto de Selo, dat is goedgekeurd bij wet 150/99 van 11 september 1999, waardoor „verhogingen van het maatschappelijk kapitaal van een kapitaalvennootschap door inbreng van zaken van welke aard ook aan een zegelrecht van 0,4 % zijn onderworpen: over de werkelijke waarde van de zaken van welke aard ook die door de aandeelhouders zijn ingebracht of tot inbreng waarvan zij gehouden zijn, na aftrek van de lasten en verbintenissen die in verband met elke inbreng voor rekening van de vennootschap komen”.
- 18 Bij wetsbesluit 322-B/2001 van 14 december 2001 zijn, anders dan tot dan toe het geval was, alle verhogingen van het maatschappelijk kapitaal van kapitaalvennootschappen, ongeacht hoe zij tot stand werden gebracht, aan een zegelrecht (van 0,4 % over de waarde van de verhoging) onderworpen.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van het verzoek om een prejudiciële beslissing**

- 19 Het scheidsgerecht is van oordeel dat in casu de vraag rijst of de geldende fiscale bepalingen onverenigbaar zijn met het gemeenschapsrecht, met name met de artikelen 4, lid 1, sub c, en 7, lid 1, van richtlijn 69/335, zoals gewijzigd bij richtlijn 85/303, aangezien de uitlegging in het reeds aangehaalde arrest Optimus-Telecomunicações van die communautaire voorschriften niet zonder meer ook voor de concrete situatie in het onderhavige geval geldt, aangezien het in casu slechts om een omzetting in maatschappelijk kapitaal van vorderingen van aandeelhouders tegen de onderneming gaat, terwijl in de aangehaalde zaak de kapitaalversterking in geld gebeurde.
- 20 Volgens het scheidsgerecht zijn de genoemde communautaire regels niet duidelijk genoeg om alle twijfel over de uitlegging ervan weg te nemen, zodat een uitspraak van het Hof op de prejudiciële vraag krachtens artikel 267 VWEU nodig en zelfs verplicht is.

### **Toelichting**

Er kan twijfel bestaan over de bevoegdheid van het Hof om kennis te nemen van het verzoek, zodat het volgende moet worden verduidelijkt:

- De Tribunais Arbitrais em Matéria Tributária (scheidsgerechten in belastingzaken), waarin is voorzien bij wetsbesluit 10/2011 van 20 januari 2011, waarbij de Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (wettelijke regeling inzake arbitrage in belastingzaken; hierna: „RJAT”) is vastgesteld, vallen onder het begrip „nationale rechterlijke instantie” in de zin van artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, zodat zij het Hof om een [prejudiciële] beslissing kunnen verzoeken.
- De nationale wetgever heeft in de preambule van wetsbesluit 10/2011 uitdrukkelijk verklaard dat „wanneer belastingzaken in laatste instantie door een scheidsgerecht worden behandeld, overeenkomstig artikel 267, derde alinea, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie over de beslissing een prejudiciële vraag kan worden gesteld”, om te vermijden dat fiscale kwesties die op Europees niveau grote gevolgen kunnen hebben, worden onttrokken aan de bevoegdheid van het Hof.
- De Tribunais Arbitrais em Matéria Tributária niet als „verwijzende rechters” aanmerken, zou voorts een duidelijke schending inhouden van het beginsel van gelijke behandeling van de belastingplichtigen die kiezen voor arbitrage in belastingzaken, aangezien die belastingplichtigen slechts toegang tot het Hof zouden hebben in de beperkte gevallen van tegenstrijdige arresten of van schending van de grondbeginselen waarin de voorziening ontvankelijk



- is, en zelfs dan slechts indirect door middel van de prejudiciële verwijzing door de rechter waarbij zij beroep hebben ingesteld.
- Samenvattend voldoen de Tribunais Arbitrais em Matéria Tributária aan alle structurele voorwaarden om als „nationale rechterlijke instantie” te worden aangemerkt, zoals vastgesteld in het arrest van 30 juni 1966, Vaasen-Göbbels (61/65, Jurispr. blz. 258), en herhaald in de beschikking van 18 juni 1980, Borker (138/80, Jurispr. blz. 1975), en het arrest van 30 maart 1993, Corbiau (C-24/92, Jurispr. blz. I-1277), te weten:
    - (i) Wettelijke grondslag – wetsbesluit 10/2011 van 20 januari 2011.
    - (ii) Nationale territoriale bevoegdheid (territorialiteitscriterium).
    - (iii) Stabiele en duurzame werking, aangezien het gaat om geïnstitutionaliseerde arbitrage in het Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária (centrum voor arbitrage in bestuurs- en belastingzaken; hierna: „CAAD”), waarvan de oprichting is toegestaan bij besluit van de Secretário de Estado da Justiça (staatssecretaris van Justitie).
    - (iv) De arbitrage in belastingzaken in het CAAD vindt plaats onder leiding van de Conselho Superior dos Tribunais Administrativos e Fiscais (hoge raad van bestuurs- en belastingrechtbanken), het beheers- en tuchtorgaan van bestuurs- en belastingrechters dat voorts bevoegd is om de voorzitter van de deontologische raad van het CAAD te benoemen.
    - (v) Waarborgen van het beginsel van hoor en wederhoor en van het beginsel van gelijkheid van partijen als fundamentele beginselen van de werking van arbitrage in belastingzaken die uitdrukkelijk zijn vastgesteld in artikel 16 RJAT.
    - (vi) Strikte toepassing van de rechtsregels, aangezien een beslissing op billijkheidsgronden wettelijk en uitdrukkelijk is verboden bij artikel 2, lid 2, RJAT.
    - (vii) Verplichte rechtsmacht voor de Autoridade Tributária (belastingdienst) op grond van artikel 4, lid 1, RJAT en het Portaria de Vinculação (regeringsbesluit waarbij arbitrale uitspraken verbindend worden verklaard voor de belastingdienst).
    - (viii) Waarborging van de onpartijdigheid en de onafhankelijkheid van de arbiters, die voorts het fiscaal geheim in acht moeten nemen (artikel 9 RJAT).
  - Anders dan de Duitse overheid in het arrest van 23 maart 1982, Nordsee (102/81, Jurispr. blz. 1095), moet de Portugese belastingdienst wanneer een belastingplichtige de weg van arbitrage kiest, automatisch deelnemen aan de procedure en aan de arbitrageprocedure in belastingzaken. Die deelname van de staat aan de actieve zijde van de procesrechtelijke verhouding waarborgt een

sterke of voldoende band tussen de staat en het scheidsgerecht op grond waarvan dit scheidsgerecht als nationale rechterlijke instantie in de zin van artikel 267 VWEU kan worden aangemerkt.

– Voorts zij opgemerkt dat, overeenkomstig de rechtspraak die door het Hof van Justitie is ontwikkeld in het arrest van 3 juli 1991, *Barr y Montrose* (C-355/89, Jurispr. blz. I-3479), een rechterlijke instantie van een lidstaat geen deel moet uitmaken van de rechterlijke macht van de staat om als gesprekspartner van het Hof te kunnen worden aangemerkt, daar anders aldus de eenvormige toepassing van het Unierecht op een zo gevoelig gebied als het belastingrecht zou worden geschaad.

Gelet op het voorgaande en ter verduidelijking van de voorgaande beslissing is de prejudiciële verwijzing derhalve relevant op grond van artikel 267 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, gezien de bijzondere kenmerken van de wettelijke regeling inzake arbitrage in belastingzaken en de duidelijke keuze van de Portugese wetgever om scheidsgerechten rechterlijke bevoegdheid toe te kennen om, in het algemeen in laatste instantie, kennis te nemen van belastingzaken, aangezien dit de enige manier is om de uniforme toepassing van het Unierecht op een zo gevoelig gebied als het belastingrecht te waarborgen.