

Υπόθεση C-685/23

Σύνοψη αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως κατά το άρθρο 98, παράγραφος 1, του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου

Ημερομηνία καταθέσεως:

15 Νοεμβρίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Πορτογαλία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

10 Νοεμβρίου 2023

Προσφεύγουσα:

Corner and Border SA

Καθής:

Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογική και τελωνειακή αρχή)

Αντικείμενο της υποθέσεως της κύριας δίκης

Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως εντάσσεται στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Corner and Border SA (στο εξής: C&B) και της φορολογικής και τελωνειακής αρχής (στο εξής: φορολογική αρχή), στο πλαίσιο της οποίας η πρώτη ζητεί τη διαπίστωση της έλλειψης νομιμότητας και, συνακόλουθα, την ακύρωση βεβαίωσης τέλους χαρτοσήμου ύψους 2 093 400 ευρώ, της 27ης Ιανουαρίου 2022, σχετικά με σύνολο εξασφαλίσεων που παρασχέθηκαν στο πλαίσιο ομολογιακού δανείου προκειμένου να χρηματοδοτηθεί η καταβολή του τιμήματος αγοράς των μετοχών δύο εταιριών και να αναχρηματοδοτηθεί το χρέος των τελευταίων.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Η υπό κρίση αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 5, παράγραφος 2, στοιχείο β', και του άρθρου 6, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της

οδηγίας 2008/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων (ΕΕ 2008, L 46, σ. 11).

Προδικαστικά ερωτήματα

1. Έχει το άρθρο 5, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της οδηγίας 2008/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου, την έννοια ότι δεν επιτρέπει την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί εξασφαλίσεων που παρέχονται υπό τη μορφή ενεχύρου επί μετοχών, επί τραπεζικών λογαριασμών και επί απαιτήσεων των μετόχων καθώς και υπό τη μορφή εξασφαλιστικής εκχώρησης απαιτήσεων, στο πλαίσιο της έκδοσης ομολογιών;
2. Διαφοροποιείται η απάντηση στο πρώτο ερώτημα αναλόγως του αν η παροχή εξασφαλίσεων συνιστά εκ του νόμου υποχρέωση ή είναι προαιρετική και εκουσίως συμφωνηθείσα;
3. Διαφοροποιείται η απάντηση στο πρώτο ερώτημα στην περίπτωση που οι εξασφαλίσεις παρασχέθηκαν στο πλαίσιο έκδοσης ομολογιών με ιδιωτική τοποθέτηση από τραπεζικό ίδρυμα, ως προς τη θέση του οποίου ως ομολογιούχου χωρεί μεταβίβαση της συμβατικής σχέσης κατά βούληση της εκδότριας, έστω και αν η εν λόγω μεταβίβαση υπόκειται σε ορισμένους όρους και κυρώσεις/προμήθειες;
4. Έχει το άρθρο 6, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της οδηγίας 2008/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου, την έννοια ότι καταλαμβάνει τις εξασφαλίσεις που παρέχονται υπό τη μορφή ενεχύρου επί μετοχών, επί τραπεζικών λογαριασμών και επί απαιτήσεων των μετόχων καθώς επίσης υπό τη μορφή εξασφαλιστικής εκχώρησης απαιτήσεων, στο πλαίσιο έκδοσης ομολογιών η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 5, παράγραφος 2, στοιχείο β΄, της εν λόγω οδηγίας;

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Οδηγία 2008/7/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, περί των έμμεσων φόρων των επιβαλλόμενων επί των συγκεντρώσεων κεφαλαίων: άρθρο 1, άρθρο 5, παράγραφος 2, στοιχεία α΄ και β΄, καθώς και άρθρο 6, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄

Απόφαση της 19ης Οκτωβρίου 2017, Air Berlin (C-573/16, EU:C:2017:772, σκέψη 32)

Απόφαση της 22ας Δεκεμβρίου 2022, IM Gestão de Ativos κ.λπ. (C-656/21, EU:C:2022:1024, σκέψη 28)

Διάταξη της 19ης Ιουλίου 2023, Α (Φορολόγηση της διάθεσης στην αγορά τίτλων) (C-335/22, EU:C:2023:603, σκέψεις 24 έως 28)

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Código do imposto do selo (κώδικας τελών χαρτοσήμου): άρθρο 1 και σημείο 10.3 του Tabela Geral do Imposto do Selo (γενικού πίνακα για το τέλος χαρτοσήμου)

Άρθρο 1

Αντικειμενικό πεδίο εφαρμογής

1. Το τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται σε όλες τις πράξεις, συμβάσεις, έγγραφα, τίτλους, δικόγραφα και άλλα νομικά γεγονότα ή καταστάσεις που προβλέπονται στον Tabela Geral do Imposto do Selo [(γενικό πίνακα για το τέλος χαρτοσήμου)], συμπεριλαμβανομένων των μεταβιβάσεων αγαθών εκ χαριστικής αιτίας.

[...]

10 Εξασφαλίσεις απαιτήσεων, ανεξάρτητα από το είδος ή τη μορφή τους, και ιδίως τριτεγγυήσεις, εγγυήσεις, αυτόνομες τραπεζικές εγγυήσεις, ασφάλειες, υποθήκες, ενέχυρα και ασφαλίσεις εγγυήσεων, εκτός αν είναι ουσιαστικά παρεπόμενες συμβάσεων για τις οποίες έχει ήδη επιβληθεί τέλος βάσει του παρόντος πίνακα και οι οποίες συνάπτονται ταυτόχρονα με την απαίτηση που αποτελεί αντικείμενο της εξασφάλισης, συμπεριλαμβανομένων των περιπτώσεων συνάψεώς τους δυνάμει διαφορετικής πράξεως ή τίτλου, για την αντίστοιχη αξία τους, αναλόγως διάρκειας, λογιζομένης κάθε παρατάσεως της διάρκειας ορισμένης συμβάσεως ως νέας πράξεως:

[...]

10.3 Εξασφαλίσεις για αόριστο χρόνο ή διάρκειας ίσης ή μεγαλύτερης των πέντε ετών 0,6 %.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η C&B είναι ανώνυμη εταιρία του πορτογαλικού δικαίου, με έδρα τη Λισσαβόνα, η οποία ανήκει κατά 100 % στην ONEX RENEWABLES Sàrl, εταιρία περιορισμένης ευθύνης εγγεγραμμένη στο μητρώο εταιριών του Λουξεμβούργου (R.C.S. Luxembourg) με αριθμό B255771 και κάτοχος πορτογαλικού αριθμού εξομοιούμενης οντότητας (στο εξής: ONEX).
- 2 Στις 21 Ιουλίου 2021, η ONEX εξαγόρασε από την EDP RENEWABLES SGPS, SA, ανώνυμη εταιρία του πορτογαλικού δικαίου (στο εξής: EDPR), το σύνολο

του εταιρικού κεφαλαίου της ÉOLICA DO SINCELO, SA, ανώνυμης εταιρίας του πορτογαλικού δικαίου με έδρα το Πόρτο (στο εξής: ES) και της ÉOLICA DA LINHA, SA, ανώνυμης εταιρίας του πορτογαλικού δικαίου με έδρα το Πόρτο (στο εξής: EL).

- 3 Στις 29 Ιουλίου 2021, η ONEX μεταβίβασε τη συμβατική σχέση που απορρέει από την προμνησθείσα στην προηγούμενη σκέψη σύμβαση αγοράς των μετοχών των ES και EL.
- 4 Στις 27 Ιανουαρίου 2022, η C&B συνήψε σύμβαση χρηματοδότησης με τίτλο Facilities Agreement, δυνάμει της οποίας εξέδωσε ομολογιακό δάνειο, με ονομαστικές άυλες ομολογίες, ονομαστικής αξίας 100 000 ευρώ ανά τίτλο, συνολικού ποσού 348 900 000 ευρώ, διαιρούμενο σε δύο κατηγορίες ομολογιών («Α» και «Β»), οι οποίες ανελήφθησαν εξ ολοκλήρου από την BANCO SANTANDER TOTTA, SA (στο εξής: BST).
- 5 Δυνάμει της σύμβασης Facilities Agreement, η C&B μπορούσε, ως εκδότρια, να αποφασίσει τη μεταβίβαση της συμβατικής σχέσης, ως προς τη θέση της BST ως ομολογιούχου, με την επιβολή κυρώσεων/προμηθειών.
- 6 Οι εκδοθείσες ομολογίες έπρεπε να καταχωριστούν και να τεθούν υπό τον έλεγχο της Interbolsa [κεντρικού αποθετηρίου αξιών, Πορτογαλία], υπό την ιδιότητά της ως διαχειριστή των συστημάτων διακανονισμού και των κεντρικών συστημάτων κινητών αξιών της Comissão dos valores Mobiliários (Επιτροπής Κινητών Αξιών).
- 7 Η σύμβαση Facilities Agreement συνήφθη με σκοπό τη χρηματοδότηση της καταβολής του τιμήματος αγοράς των μετοχών των εταιριών ES και EL και την αναχρηματοδότηση του χρέους τους.
- 8 Προς εξασφάλιση της εκπλήρωσης του συνόλου των υποχρεώσεων και δεσμεύσεων που ανελήφθησαν στο πλαίσιο της σύμβασης Facilities Agreement, η ONEX, η C&B, η ES και η EL παρέσχαν ορισμένες εμπράγματα ή προσωπικές ασφάλειες δυνάμει της σύμβασης με τίτλο Security Agreement (Σύμβαση Εξασφάλισης) που συνήφθη μεταξύ των ως άνω εταιριών, υπό την ιδιότητά τους ως εγγυητών, και της BST, υπό την ιδιότητα του ασφαλειολήπτη και του διαχειριστή της εξασφάλισης.
- 9 Δυνάμει της σύμβασης Security Agreement, η ONEX παρέσχε τις ακόλουθες εξασφαλίσεις και δεσμεύσεις παροχής εξασφάλισης:
 - ενέχυρο πρώτης τάξεως επί των μετοχών της C&B και επί των δικαιωμάτων που απορρέουν από αυτές·
 - δέσμευση για τη θέση ενεχύρου επί των νέων μετοχών που τυχόν θα εκδώσει η C&B και επί των δικαιωμάτων που θα απορρέουν από αυτές·

- ενέχυρο πρώτης τάξεως επί κάθε υφιστάμενης απαίτησης [που απορρέει από παρεπόμενες παροχές, συμπληρωματικές παροχές, δάνεια ή άλλα χρέη μειωμένης εξασφάλισης, άλλα είδη οιονεί ιδίων κεφαλαίων ή άλλες μορφές χρηματοδότησης σε είδος ή σε χρήμα (απαιτήσεις των μετόχων)] την οποία έχει η ONEX, ως μητρική εταιρία, έναντι της C&B, και
 - δέσμευση για τη θέση ενεχύρου επί των μελλοντικών απαιτήσεων των μετόχων που τυχόν θα αποκτήσει η ONEX στο μέλλον.
- 10 Δυνάμει της σύμβασης Security Agreement, η C&B παρέσχε τις ακόλουθες εξασφαλίσεις και δεσμεύσεις παροχής εξασφάλισης:
- ενέχυρο πρώτης τάξεως επί των μετοχών των ES και EL και επί των δικαιωμάτων που απορρέουν από αυτές·
 - δέσμευση για τη θέση ενεχύρου επί των νέων μετοχών που τυχόν θα εκδώσουν οι ES και EL και επί των δικαιωμάτων που θα απορρέουν από αυτές·
 - ενέχυρο πρώτης τάξεως επί κάθε υφιστάμενης απαίτησης των μετόχων την οποία έχει η C&B, ως μητρική εταιρία, έναντι των ES και EL·
 - δέσμευση για τη θέση ενεχύρου επί των μελλοντικών απαιτήσεων των μετόχων που τυχόν θα αποκτήσει η C&B στο μέλλον·
 - ενέχυρο πρώτης τάξεως επί κάθε απαίτησης της C&B, συμπεριλαμβανομένου του δικαιώματος είσπραξης ποσών δυνάμει των επονομαζόμενων «Hedging Agreement Rights», «Project Document Rights» και «Insurance Agreement Rights» που προβλέπονται στη σύμβαση Security Agreement, η οποία μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο ενεχύρου·
 - εξασφαλιστική εκχώρηση κάθε απαίτησης που τυχόν αποκτά η C&B, συμπεριλαμβανομένου του δικαιώματος είσπραξης ποσών δυνάμει των επονομαζόμενων «Future Hedging Agreement Rights», «Future Project Document Rights» και «Future Insurance Agreement Rights» που προβλέπονται στη σύμβαση Security Agreement, πέραν εκείνων που εμπίπτουν στην προβλεπόμενη στην προηγούμενη περίπτωση ενεχυρίαση·
 - ενέχυρο πρώτης τάξεως επί του υπολοίπου των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσε η C&B κατά την ημερομηνία σύναψης της σύμβασης Security Agreement, και
 - δέσμευση για τη θέση ενεχύρου πρώτης τάξεως επί των νέων τραπεζικών λογαριασμών που τυχόν θα ανοίξει η C&B μετά τη σύναψη της σύμβασης Security Agreement.
- 11 Δυνάμει της σύμβασης Security Agreement, η ES και η EL παρέσχαν τις ακόλουθες εξασφαλίσεις και δεσμεύσεις παροχής εξασφάλισης:

- ενέχυρο πρώτης τάξεως επί του υπολοίπου των τραπεζικών λογαριασμών που τηρούσαν οι εν λόγω εταιρίες κατά την ημερομηνία σύναψης της σύμβασης Security Agreement·
 - δέσμευση για τη θέση ενεχύρου πρώτης τάξεως επί των νέων τραπεζικών λογαριασμών που τυχόν θα ανοίξουν οι εν λόγω εταιρίες μετά τη σύναψη της σύμβασης Security Agreement·
 - ενέχυρο πρώτης τάξεως επί κάθε απαίτησης των εταιριών αυτών, συμπεριλαμβανομένου του δικαιώματος είσπραξης ποσών δυνάμει των επονομαζόμενων «Project Document Rights» και «Insurance Agreement Rights» που προβλέπονται στη σύμβαση Security Agreement, η οποία μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο ενεχύρου, και
 - εξασφαλιστική εκχώρηση κάθε απαίτησης που τυχόν αποκτούν οι εν λόγω εταιρίες, συμπεριλαμβανομένου του δικαιώματος είσπραξης ποσών δυνάμει των επονομαζόμενων «Future Project Document Rights» και «Future Insurance Agreement Rights», που προβλέπονται στη σύμβαση Security Agreement, πέραν εκείνων που εμπίπτουν στην προβλεπόμενη στην προηγούμενη περίπτωση ενεχυρίαση·
- 12 Η σύναψη της σύμβασης Security Agreement και η παροχή των προπαρατεθεισών εξασφαλίσεων αποτελούσαν αναγκαίες και ουσιώδεις προϋποθέσεις για τη σύναψη της σύμβασης Facilities Agreement και τη συνακόλουθη έκδοση του ομολογιακού δανείου.
 - 13 Στις 27 Ιανουαρίου 2022 ο συμβολαιογράφος που συνέταξε και πιστοποίησε με συμβολαιογραφική πράξη τη σύναψη των συμβάσεων Facilities Agreement και Security Agreement βεβαίωσε το τέλος χαρτοσήμου σύμφωνα με το σημείο 10.3 του γενικού πίνακα για το τέλος χαρτοσήμου, εφαρμόζοντας συντελεστή 0,6 % επί της αξίας των 348 900 000 ευρώ, με αποτέλεσμα την επιβολή τέλους ύψους 2 093 400 ευρώ.
 - 14 Η C&B έδωσε εντολή για την πληρωμή του ποσού των 2 093 400 από τον τραπεζικό της λογαριασμό.
 - 15 Στις 3 Αυγούστου 2022 η C&B άσκησε ενδικοφανή προσφυγή κατά της πράξης βεβαίωσης του τέλους χαρτοσήμου.
 - 16 Στις 3 Δεκεμβρίου 2022 παρήλθε άπρακτη, χωρίς απάντηση εκ μέρους της φορολογικής αρχής, η προθεσμία μετά την εκπνοή της οποίας η ενδικοφανής προσφυγή τεκμαίρεται ως σιωπηρώς απορριφθείσα.
 - 17 Στις 2 Μαρτίου 2023 η C&B υπέβαλε αίτηση προσφυγής σε διαιτησία, η οποία οδήγησε στην υπό κρίση διαδικασία προδικαστικής παραπομπής.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 18 Η διαδικασία της κύριας δίκης έχει ως αντικείμενο την επιβολή τέλους χαρτοσήμου, δυνάμει της εφαρμογής του σημείου 10.3 του γενικού πίνακα που προσαρτάται στον κώδικα για το εν λόγω τέλος, επί όλων των προαναφερθεισών εξασφαλίσεων, οι οποίες χορηγήθηκαν στο πλαίσιο του ομολογιακού δανείου που συνήψαν η C&B και η BST προκειμένου να χρηματοδοτηθεί η καταβολή του τιμήματος αγοράς των μετοχών των εταιριών ES και EL και να αναχρηματοδοτηθεί το χρέος των τελευταίων.
- 19 Με την αίτηση προσφυγής σε διαιτησία, η C&B προβάλλει ότι η βεβαίωση του τέλους χαρτοσήμου παραβιάζει το δίκαιο της Ένωσης, ειδικότερα δε την πρόβλεψη περί μη φορολόγησης που περιέχεται στο άρθρο 5, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/7, και, επικουρικώς, ότι η εν λόγω βεβαίωση παραβιάζει το εθνικό δίκαιο, πράγμα το οποίο στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εκτιμήσει.
- 20 Όσον αφορά την παραβίαση του δικαιού της Ένωσης, η C&B υποστηρίζει ότι η φορολόγηση των εξασφαλίσεων που παρασχέθηκαν για τη σύναψη του ομολογιακού δανείου είναι παράνομη, διότι αντιβαίνει στις διατάξεις του άρθρου 5, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/7. Προβάλλει ότι η εν λόγω οδηγία σκοπεί την απαγόρευση της φορολόγησης κάθε δικαιοπραξίας, έστω και παρεπόμενης, που αφορά πράξεις συγκεντρώσεως κεφαλαίων. Κατά την C&B, μολονότι οι παρασχεθείσες εξασφαλίσεις συμφωνήθηκαν με την BST εκουσίως και ελεύθερα, αποτελούσαν ουσιώδη προϋπόθεση του κύρους του ομολογιακού δανείου. Συναφώς, η C&B θεωρεί ότι οι εξασφαλίσεις συνιστούν δικαιοπραξίες τυπικώς αυτοτελείς, σχετικές όμως, από λειτουργικής και οικονομικής απόψεως, με την έκδοση ομολογιών, οπότε η επιβολή επ' αυτών τέλους χαρτοσήμου θα ισοδυναμούσε με φορολόγηση της συγκεντρώσεως κεφαλαίων στο σύνολό της.
- 21 Περαιτέρω, η C&B υποστηρίζει ότι η εξαίρεση από την απαγόρευση του άρθρου 5, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2007/8, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 6, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της εν λόγω οδηγίας, καταλαμβάνει μόνον τις ασφάλειες επί ακινήτων και, ως εκ τούτου, δεν έχει εφαρμογή εν προκειμένω, δεδομένου ότι οι εξασφαλίσεις που αποτελούν το αντικείμενο της υπό κρίση διαδικασίας συνίστανται κυρίως σε ενέχυρα και δεσμεύσεις για τη θέση εγγυήσεων επί μετοχών, επί τραπεζικών λογαριασμών και επί απαιτήσεων των μετόχων καθώς και σε εξασφαλιστική εκχώρηση απαιτήσεων.
- 22 Από την πλευρά της, η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, η έκδοση ομολογιών που συνοδεύεται από παροχή εξασφαλίσεων ισοδυναμεί, από ουσιαστικής απόψεως, με τη σύναψη διμερούς σύμβασης δανείου με ενέχυρο, δεδομένου ότι οι εκδοθείσες ομολογίες αποτέλεσαν αντικείμενο απευθείας διαπραγμάτευσης με τραπεζικό ίδρυμα, χωρίς ουδόλως να προκύπτει ότι οι εν λόγω τίτλοι προορίζονταν κυρίως για διαπραγμάτευση στην αγορά. Κατά συνέπεια, θεωρεί ότι η επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί των

παρασχεθεισών εξασφαλίσεων δεν είναι ικανή να δημιουργήσει «διακρίσεις, διπλή φορολόγηση και ανισότητες, οι οποίες παρακωλύουν την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων» (αιτιολογική σκέψη 2 της οδηγίας 2008/7), και ως εκ τούτου δεν χωρεί επίκληση της απαγόρευσης του άρθρου 5, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/7.

- 23 Επιπλέον, κατά τη φορολογική αρχή, οι εξασφαλίσεις που παρέσχε η C&B δεν αποτελούσαν προϋπόθεση του κύρους της έκδοσης ομολογιών στη διασφάλιση της οποίας απέβλεπαν (ήτοι, δεν ήσαν υποχρεωτικές) ούτε θεωρούνται παρεπόμενη πράξη (όπως, αντιθέτως, συμβαίνει με την εγγραφή της έκδοσης στα λογιστικά βιβλία, το μητρώο ομολογιούχων, την ενδεχόμενη θεώρηση εταιρικών πρακτικών, την εγγραφή στα εμπορικά μητρώα και τη δημοσίευση των συμφωνιών περί έκδοσης που συνάπτει η εταιρία), και ως εκ τούτου δεν εμπίπτουν στην απαγόρευση που προβλέπει η οδηγία 2008/7.
- 24 Εξάλλου, η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, έχει, εν πάση περιπτώσει, εφαρμογή η εξαίρεση που προβλέπεται στο άρθρο 6, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 2008/7, δεδομένου ότι η έννοια των «προνομίων» που χρησιμοποιείται στην εν λόγω διάταξη καλύπτει τις εξασφαλίσεις υπό τη μορφή ενεχύρου και ότι από το γράμμα της εν λόγω διάταξης δεν προκύπτει να περιορίζεται σε δικαιώματα που έχουν συσταθεί επί ακινήτων.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασης περί παραπομπής

- 25 Κατά το αιτούν δικαστήριο, πρέπει επομένως να εκτιμηθεί αν οι εξασφαλίσεις που απαριθμούνται στις σκέψεις 9 έως 11 της παρούσας απόφασης, οι οποίες παρασχέθηκαν για τη διασφάλιση της εκτέλεσης και της εκπλήρωσης του συνόλου των υποχρεώσεων και δεσμεύσεων που απορρέουν από το ομολογιακό δάνειο που συνήψαν η C&B και η BST, συνιστούν, ως προς το δάνειο, «σχετικές διατυπώσεις», κατά την έννοια του άρθρου 5, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/7.
- 26 Όσον αφορά την ερμηνεία της τελευταίας ως άνω διάταξης, το αιτούν δικαστήριο παραθέτει τη νομολογία του Δικαστηρίου όπως έχει διαμορφωθεί με τις αποφάσεις επί των υποθέσεων C-573/16 (σκέψη 32) και C-656/21 (σκέψη 28), καθώς και τη διάταξη επί της υπόθεσης C-335/22 (σκέψεις 24 έως 28), από τις οποίες προκύπτει ότι ως «σχετικές διατυπώσεις», όσον αφορά τα δάνεια, οι οποίες εμπίπτουν στην απαγόρευση φορολόγησης που προβλέπεται στο άρθρο 5, παράγραφος 2, στοιχείο β', της οδηγίας 2008/7 νοούνται εκείνες που συνδέονται στενά μεταξύ τους, ήτοι όσες ενσωματώνονται ή εντάσσονται σε πράξη συγκεντρώσεως κεφαλαίων στο σύνολό της.
- 27 Το αιτούν δικαστήριο υπογραμμίζει ότι, με την επιφύλαξη της ευρείας ερμηνείας που προκύπτει από την προαναφερθείσα νομολογία του Δικαστηρίου, γεγονός παραμένει ότι οι «σχετικές διατυπώσεις» στις οποίες αναφέρονται οι οικείες αποφάσεις –υπηρεσίες φύλαξης και διαχείρισης κινητών αξιών στο πλαίσιο

πώλησης μετοχών στο χρηματιστήριο και διάθεσης μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων στην αγορά- διαφέρουν τόσο μεταξύ τους και όσο και σε σχέση με εκείνες που αποτελούν το αντικείμενο της υπό κρίση υπόθεσης, η οποία αφορά την παροχή εξασφαλίσεων στο πλαίσιο ανάληψης ομολογιών.

- 28 Δεδομένου ότι οι ως άνω αποφάσεις δεν αναφέρονται ούτε στην απαγόρευση έμμεσης φορολόγησης όσον αφορά την παροχή εξασφαλίσεων στο πλαίσιο της πραγματοποίησης πράξεων συγκεντρώσεως κεφαλαίων ούτε στον παρεπόμενο χαρακτήρα της παροχής αυτής στο πλαίσιο της πράξεως θεωρούμενης στο σύνολό της, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι δεν είναι δυνατή η άνευ ετέρου εφαρμογή της εν λόγω νομολογίας του Δικαστηρίου στην υπό κρίση υπόθεση.
- 29 Επιπλέον, στις υποθέσεις αυτές δεν τέθηκε ζήτημα εφαρμογής της εξαίρεσης του άρθρου 6, παράγραφος 1, στοιχείο δ', της οδηγίας 2008/7, ιδίως όσον αφορά το περιεχόμενο της έννοιας των «προνομίων», λαμβανομένων υπόψη των εννοιολογικών αποκλίσεων που εκ πρώτης όψεως φαίνεται να προκύπτουν από τις διάφορες διατυπώσεις και γλωσσικές αποδόσεις της εν λόγω οδηγίας.
- 30 Οι απόψεις που προβάλλουν οι μετέχοντες στη διαδικασία με τα δικόγραφα τους απηχούν εμφανέστατα αποκλίσεις ή αντικρουόμενες θέσεις όσον αφορά την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης και ως εκ τούτου τόσο η C&B όσο και η φορολογική αρχή ζήτησαν την υποβολή προδικαστικών ερωτημάτων στο Δικαστήριο.
- 31 Το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η προδικαστική παραπομπή αποτελεί μέσο δικαστικής συνεργασίας, δυνάμει του οποίου το εθνικό δικαστήριο και το Δικαστήριο, στο πλαίσιο των αντίστοιχων αρμοδιοτήτων τους, οφείλουν να συνεργάζονται για την έκδοση αποφάσεως προκειμένου να διασφαλίζεται η ομοιόμορφη εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης σε όλα τα κράτη μέλη. Περαιτέρω, το αιτούν δικαστήριο υπενθυμίζει ότι ο εθνικός δικαστής δικαιούται να μην κάνει χρήση του εν λόγω μέσου, βάσει της θεωρίας περί σαφούς πράξεως (*acte clair*).
- 32 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της θεωρίας περί σαφούς πράξεως (*acte clair*), κατά συνέπεια επιβάλλεται η διατύπωση προδικαστικών ερωτημάτων προκειμένου το Δικαστήριο να αποφανθεί επί της ερμηνείας και της συμβατότητας των κανόνων του εσωτερικού δικαίου με τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης.