

Υπόθεση C-420/23

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

Ημερομηνία καταθέσεως:

7 Ιουλίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Supremo Tribunal Administrativo (Πορτογαλία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

24 Μαΐου 2023

Προσφεύγουσα:

FAURÉCIA – Assentos de Automóvel, Lda.

Καθής:

Autoridade Tributária e Aduaneira

Αντικείμενο της κύριας δίκης

Η FAURÉCIA – ASSENTOS DE AUTOMÓVEL, LDA., προσφεύγουσα, άσκησε ενώπιον της ολομέλειας του τμήματος φορολογικών υποθέσεων του Supremo Tribunal Administrativo (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πορτογαλία) προσφυγή κατά της απόφασης του Centro de Arbitragem Administrativa (κέντρου διαιτησίας επί διοικητικών υποθέσεων, Πορτογαλία, στο εξής: CAAD) της 3ης Νοεμβρίου 2020 (στο εξής: προσβαλλόμενη απόφαση), υποστηρίζοντας ότι η εν λόγω απόφαση δεν συνάδει προς άλλη απόφαση του CAAD της 6ης Οκτωβρίου 2020 (στο εξής: βασική απόφαση), καθότι το CAAD εφάρμοσε, με τις δύο αυτές αποφάσεις, σαφώς αντίθετες προσεγγίσεις.

Αντικείμενο της δίκης είναι η εκτίμηση της συμβατότητας του άρθρου 7, παράγραφος 2, του Código do Imposto do Selo (κώδικα περί τελών χαρτοσήμου, στο εξής: CIS) –το οποίο οριοθετεί το εδαφικό πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 1, στοιχείο g, του ίδιου άρθρου όσον αφορά τη δυνατότητα εφαρμογής της απαλλαγής από το τέλος χαρτοσήμου των χρηματοοικονομικών πράξεων που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο σύμβασης συγκεντρωτικής ταμειακής διαχείρισης (cash pooling)– με το δίκαιο της Ένωσης και, ειδικότερα, με τις αρχές

της απαγόρευσης των διακρίσεων και της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, οι οποίες προβλέπονται στα άρθρα 18, 63 και 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ και εφαρμόζονται στην εσωτερική έννομη τάξη δυνάμει του άρθρου 8, παράγραφος 4, του Συντάγματος της Πορτογαλικής Δημοκρατίας.

Αντικείμενο και νομική βάση της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως

Ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης – Άρθρο 267 ΣΛΕΕ

Προδικαστικό ερώτημα

«Συνάδουν προς τις αρχές της απαγόρευσης των διακρίσεων και της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, οι οποίες προβλέπονται στα άρθρα 18, 63 και 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, οι διατάξεις του άρθρου 7, παράγραφος 2, του Código do Imposto do Selo (κώδικα περί τελών χαρτοσήμου), βάσει των οποίων απαλλάσσονται από το τέλος χαρτοσήμου οι συμβάσεις βραχυπρόθεσμης διαχείρισης ρευστών διαθεσίμων που συνάπτονται μεταξύ δύο οντοτήτων εγκατεστημένων στην Πορτογαλία ή οι συμβάσεις στις οποίες ο δανειολήπτης διαμένει στο πορτογαλικό έδαφος (ο δε πιστωτής διαμένει στην Ευρωπαϊκή Ένωση), πλην όμως δεν απαλλάσσονται από το εν λόγω τέλος χαρτοσήμου οι συμβάσεις στις οποίες ο δανειολήπτης (οφειλέτης) διαμένει σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ο δανειστής (πιστωτής) διαμένει στην Πορτογαλία;»

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

Άρθρα 18, 63 και 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ (αρχές της απαγόρευσης των διακρίσεων και της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων)

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

Lei n.º 150/99, de 11 de setembro, que aprova o Código do Imposto do Selo (νόμος 150/99, της 11ης Σεπτεμβρίου 1999, περί εγκρίσεως του κώδικα περί τελών χαρτοσήμου): ιδίως άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο γ, και παράγραφος 2.

Συνοπτική έκθεση των πραγματικών περιστατικών και της πορείας της διαδικασίας

- 1 Η προσφεύγουσα είναι εμπορική εταιρία η οποία έχει ως αντικείμενο την κατασκευή και την εμπορία καλυμμάτων, αφρωδών υλικών, ταπετσαριών και μεταλλικών πλαισίων για καθίσματα αυτοκινήτων.

- 2 Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών, η προσφεύγουσα ανήκε στις εταιρίες Faurécia Investments, S.A., με έδρα τη Γαλλία (99,99 %), και Financière Faurécia, S.A., επίσης με έδρα τη Γαλλία (0,01 %).
- 3 Στις 23 Φεβρουαρίου 2000 η Financière Faurécia, S.A., συνήψε με τις οντότητες του ομίλου την «Convention d’Omnium», ήτοι συμφωνία συγκεντρωτικής ταμειακής διαχείρισης (cash pooling) με σκοπό τη διαχείριση των ρευστών διαθεσίμων των διαφόρων οντοτήτων του ομίλου που είναι εγκατεστημένες σε πλείονες χώρες.
- 4 Στις 8 Ιουνίου 2009 η Financière Faurécia, S.A., θεώρησε αναγκαία τη βελτιστοποίηση της τότε ισχύουσας συμφωνίας συγκεντρωτικής ταμειακής διαχείρισης (cash pooling) και συνήψε, προς τούτο, τη συμφωνία «BNP Paribas Cash Centralisation Agreement» με τη χρηματοπιστωτική οντότητα BNP Paribas, S.A., για την παροχή υπηρεσίας συγκεντρωτικής διαχείρισης των ρευστών διαθεσίμων του ομίλου με σκοπό την ισοσκέλιση των διαφόρων λογαριασμών.
- 5 Στις 20 Ιουλίου 2010 η προσφεύγουσα προσχώρησε στην προμνησθείσα συμφωνία συγκεντρωτικής ταμειακής διαχείρισης (cash pooling) του ομίλου μέσω του «Bulletin d’Adhésion».
- 6 Στις 30 Δεκεμβρίου 2010 η νυν προσφεύγουσα, Financière Faurécia, S.A., και η Faurécia Investments, S.A., συνήψαν σύμβαση υποκατάστασης / εκχώρησης απαίτησης δυνάμει της οποίας η Faurécia Investments, S.A., και η νυν προσφεύγουσα συνήψαν νέα σύμβαση δανείου με ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2011. Στην εν λόγω σύμβαση, η νυν προσφεύγουσα είναι ο δανειστής και η Faurécia Investments, S.A., ο δανειολήπτης: η πρώτη χορήγησε στη δεύτερη δάνειο υπό μορφή ανανεούμενης ενιαύσιας πίστωσης, μέγιστου ύψους 65 000 000,00 ευρώ, συμφωνήθηκε δε η καταβολή τόκων στο τέλος κάθε μήνα, σε συνάρτηση με τη μηνιαία χρήση της πίστωσης, βάσει μέσου επιτοκίου Euribor 1 μήνα, στρογγυλοποιημένου στο 1/16 του 1 %, προσαυξημένου κατά 0,5 % ετησίως.
- 7 Η ως άνω σύμβαση τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε επανειλημμένως μεταγενέστερα με σκοπό, ειδικότερα, την αλληπάλληλη παράταση της διάρκειάς της και την τροποποίηση του μέγιστου ύψους του δανείου.
- 8 Βάσει των όρων της σύμβασης, τα πλεονάσματα ταμειακών διαθεσίμων των διαφόρων οντοτήτων του ομίλου έπρεπε να μεταφέρονται στον λογαριασμό της νυν προσφεύγουσας για την επακόλουθη μεταβίβασή τους σε άλλη επιχείρηση (στο εξής: B), η οποία είχε ως αντικείμενο τη διαχείριση συμμετοχών του ομίλου και δραστηριότητες χρηματοοικονομικού χαρακτήρα και η οποία λάμβανε τα οικεία ποσά και τα χρησιμοποιούσε στη Γαλλία.
- 9 Τα πλεονάσματα ταμειακών διαθεσίμων της B διατίθεντο εν συνεχεία για την κάλυψη των χρηματοδοτικών αναγκών άλλων επιχειρήσεων του ομίλου.

- 10 Η αποπληρωμή των κεφαλαίων που χορηγούσε η νυν προσφεύγουσα εξαρτιόταν από τις ταμειακές ανάγκες της, βάσει εκ των προτέρων εγκεκριμένου ανώτατου ορίου.
- 11 Ως αντάλλαγμα για τη χρήση των προμνησθέντων πλεονασμάτων ταμειακών διαθεσίμων, η προσφεύγουσα εισέπραττε μηνιαίους τόκους από τη Β, εξέδιδε δε μηνιαίο τιμολόγιο για το οικείο ποσό, το οποίο καταχώριζε στον λογαριασμό του δανείου.
- 12 Εντούτοις, δεδομένου ότι τα κεφάλαια που η προσφεύγουσα χορηγούσε δυνάμει της σύμβασης συγκεντρωτικής διαχείρισης ταμειακών διαθεσίμων υπερέβαιναν εκείνα που η ίδια οντότητα λάμβανε από τη Β, η συγκεκριμένη διαφορά είχε χαρακτήρα πίστωσης χορηγούμενης από την πρώτη προς τη δεύτερη, ήτοι, συνιστούσε χορηγούμενη χρηματοδότηση χρησιμοποιούμενη από τη Β, ειδικότερα για την επακόλουθη χρηματοδότηση άλλων οντοτήτων του ομίλου, με σκοπό τη βελτιστοποίηση της διαχείρισης ταμειακών διαθεσίμων του οικονομικού ομίλου.
- 13 Η προσφεύγουσα υποβλήθηκε σε τέσσερις γενικού χαρακτήρα ελέγχους όσον αφορά τα οικονομικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, οι οποίοι είχαν ως αποτέλεσμα συμπληρωματικές βεβαιώσεις τελών χαρτοσήμου. Προς αποφυγή μελλοντικών ελέγχων, η προσφεύγουσα προέβη σε πλείονες πράξεις αυτοεκκαθάρισης για το έτος 2018 και, στις 19 Δεκεμβρίου 2019, άσκησε χαριστική προσφυγή κατά των προμνησθεισών βεβαιώσεων τελών χαρτοσήμου.
- 14 Η χαριστική προσφυγή απορρίφθηκε στις 19 Μαρτίου 2020.
- 15 Η Autoridade Tributária e Aduaneira (Φορολογική και Τελωνειακή Αρχή, Πορτογαλία, στο εξής: φορολογική αρχή) εκτίμησε ότι, κατά τα διαλαμβανόμενα στο άρθρο 7, παράγραφος 2, του CIS, οι συγκεκριμένες πράξεις δεν μπορούσαν να τύχουν της απαλλαγής του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο g, του CIS, καθότι ο πιστωτής (η νυν προσφεύγουσα) έχει την έδρα του στην ημεδαπή.
- 16 Στις 29 Μαΐου 2020 η προσφεύγουσα άσκησε προσφυγή ενώπιον διαιτητικού δικαστηρίου, η οποία κατέληξε στην παρούσα διαδικασία.
- 17 Τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης επί της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη απόφαση και εκείνα της υπόθεσης επί της οποίας εκδόθηκε η βασική απόφαση φαίνονται πανομοιότυπα και δεν επήλθε οποιαδήποτε νομοθετική μεταβολή στο διάστημα που μεσολάβησε μεταξύ της βασικής απόφασης και της προσβαλλόμενης απόφασης.
- 18 Εντούτοις, με την προσβαλλόμενη απόφαση, το Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (διαιτητικό δικαστήριο επί φορολογικών υποθέσεων, Πορτογαλία) έκρινε ότι το άρθρο 7, παράγραφος 2, του CIS, που περιορίζει το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο g, του CIS στις περιπτώσεις στις οποίες ο πιστωτής έχει την έδρα του στην Ευρωπαϊκή Ένωση, δεν θίγει την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων,

δεδομένου ότι οι κανόνες σχετικά με το τέλος χαρτοσήμου εφαρμόζονται αδιακρίτως σε όλες τις προβλεπόμενες από τον νόμο οικονομικές πράξεις.

- 19 Αντιθέτως, με τη βασική απόφαση το Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (διαιτητικό δικαστήριο επί φορολογικών υποθέσεων) έκρινε ότι ο αποκλεισμός από την εφαρμογή της απαλλαγής δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 2, του CIS στις περιπτώσεις στις οποίες ο δανειολήπτης (οφειλέτης) διαμένει στην Ευρωπαϊκή Ένωση και ο δανειστής (πιστωτής) διαμένει στην Πορτογαλία συνιστά περιορισμό της κίνησης κεφαλαίων κατά την έννοια του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ.
- 20 Η προσφεύγουσα ζητεί να ανακληθεί η προσβαλλόμενη απόφαση και να αντικατασταθεί με άλλη απόφαση η οποία θα εφαρμόσει τη λύση που προκρίθηκε με τη βασική απόφαση, καθότι η προσβαλλόμενη απόφαση ενέχει πλάνη περί το δίκαιο λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του δικαίου.

Κυριότερα επιχειρήματα των διαδίκων της κύριας δίκης

- 21 Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η σύμβαση χορήγησης πίστωσης λαμβάνεται υπόψη για σκοπούς τέλους χαρτοσήμου μόνον όταν συνεπάγεται (άμεση) χορήγηση κεφαλαίων, πλην όμως όχι όταν αντικατοπτρίζει απλώς και μόνον την ανάληψη δέσμευσης χορήγησης κεφαλαίων σε χρονικό σημείο που πρόκειται να προσδιοριστεί στο μέλλον με άλλα λόγια, στις πράξεις πίστωσης, η φορολογική υποχρέωση (ήτοι η γενεσιουργός αιτία του φόρου) γεννάται μόνον κατά την εκτέλεση των εν λόγω πράξεων. Οι εν λόγω πράξεις εκτελούνται μόνον όταν η πίστωση χρησιμοποιείται, και όχι όταν συνάπτεται η σύμβαση, και, επομένως, κρίσιμη γενεσιουργός αιτία του φόρου είναι η χρήση της πίστωσης (όχι η χορήγησή της και μόνον), η οποία καθορίζει τη φοροδοτική ικανότητα.
- 22 Κατά την προσφεύγουσα, η γενεσιουργός αιτία του φόρου ανακύπτει κατά τον χρόνο πραγματικής «χρήσης», τούτος δε είναι, επιπλέον, ο χρόνος κατά τον οποίο πρέπει να πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις από τις οποίες εξαρτάται η εφαρμογή του φόρου, όπως η εδαφικότητα των επίμαχων πράξεων.
- 23 Υπ' αυτήν την έννοια, η «χρήση των κεφαλαίων πραγματοποιείται στον τόπο στον οποίο ο χρήστης λαμβάνει το κεφάλαιο του δανείου, ήτοι στον τόπο στον οποίο ο δανειστής εκπληρώνει την υποχρέωση χορήγησης του κεφαλαίου προς τον δανειολήπτη».
- 24 Δεδομένου ότι τα κεφάλαια πρέπει να χρησιμοποιούνται στην ημεδαπή, η προσφεύγουσα θεωρεί ότι η συγκεκριμένη προϋπόθεση πληρούται εν προκειμένω, καθότι το κεφάλαιο λαμβάνεται σε τραπεζικό λογαριασμό, ή σε άλλον τόπο που συμφωνείται από τους συμβαλλομένους, στο πορτογαλικό έδαφος, ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ότι η γενεσιουργός αιτία του φόρου ανέκυψε στην ημεδαπή.

- 25 Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα θεωρεί εσφαλμένη την ερμηνεία που εφάρμοσε η φορολογική αρχή, όταν προέβη στις αντίστοιχες βεβαιώσεις για τα έτη 2014 και 2015, κατά την οποία σε τέλος χαρτοσήμου υπόκειται κάθε πράξη πίστωσης στην οποία ένας εκ των συμβαλλομένων διαμένει στην ημεδαπή (εν προκειμένω στην Πορτογαλία), ανεξαρτήτως του αν πρόκειται για τον δανειστή ή τον δανειολήπτη.
- 26 Η φορολογική αρχή αντιτάσσει ότι, όταν ένας εκ των συμβαλλομένων δεν έχει την έδρα του στην ημεδαπή, οι απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχεία g και h, του CIS εφαρμόζονται μόνον εάν ο πιστωτής έχει την έδρα ή την πραγματική διεύθυνσή του σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε άλλο κράτος με το οποίο η Πορτογαλία έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολόγησης του εισοδήματος και των περιουσιακών στοιχείων (η συγκεκριμένη απαλλαγή, η οποία σχετίζεται με την κατοικία του πιστωτή, εφαρμόζεται μόνον εάν ο οφειλέτης έχει την έδρα του στην ημεδαπή, καθότι, σε αντίθετη περίπτωση, δεν υφίσταται οποιοδήποτε στοιχείο το οποίο συνδέει την πράξη με την ημεδαπή).
- 27 Λαμβανομένης υπόψη της κατεύθυνσης των χρηματοοικονομικών ροών μεταξύ της προσφεύγουσας και της B, επισημαίνεται ότι πιστωτής είναι η προσφεύγουσα, η οποία είναι η οντότητα που χορηγεί την πίστωση και της οποίας η έδρα ευρίσκεται στην ημεδαπή, με αποτέλεσμα να μην εφαρμόζονται, βάσει του άρθρου 7, παράγραφος 2, του CIS, οι απαλλαγές που προβλέπονται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχεία g και h, του CIS.
- 28 Εντούτοις, η φορολογική αρχή επισημαίνει ότι, μολονότι με την πρώτη περίοδο του άρθρου 7, παράγραφος 2, του CIS φαίνεται ότι ο νομοθέτης επιδίωξε να περιορίσει το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής της παραγράφου 1, στοιχείο g, του ίδιου άρθρου στις χρηματοοικονομικές πράξεις που πραγματοποιούνται από ημεδαπές εταιρίες, αποκλείοντας τις χρηματοοικονομικές πράξεις στις οποίες οποιοσδήποτε εκ των συμβαλλομένων –συμμετέχουσα οντότητα ή οντότητα στην οποία κατέχεται συμμετοχή– δεν έχει την έδρα ή την πραγματική διεύθυνσή του στην ημεδαπή, η εν λόγω βούληση δεν υλοποιείται τελικώς πλήρως, διότι, δεδομένου ότι ευχέρεια αυτή θα συνεπαγόταν δυσμενή διάκριση εις βάρος των αλλοδαπών εταιριών, η οποία θα μπορούσε να τεθεί υπό αμφισβήτηση, τόσο δυνάμει της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ) όσο και στο πλαίσιο της συμβάσεων αποφυγής της διπλής φορολόγησης που έχει συνάψει η Πορτογαλία, ο νομοθέτης παρέσχε τη δυνατότητα εφαρμογής της απαλλαγής επίσης όταν ο πιστωτής έχει την έδρα ή την πραγματική διεύθυνσή του σε άλλο κράτος μέλος της Ένωσης ή σε κράτος με το οποίο έχει συναφθεί σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολόγησης του εισοδήματος και των περιουσιακών στοιχείων, εκτός εάν οι χρηματοοικονομικές πράξεις πραγματοποιούνται με τη διαμεσολάβηση πιστωτικών ιδρυμάτων ή χρηματοοικονομικών εταιριών με έδρα στο εξωτερικό ή με θυγατρικές ή υποκαταστήματα στο εξωτερικό πιστωτικών ιδρυμάτων ή χρηματοοικονομικών εταιριών με έδρα στην ημεδαπή.

- 29 Τοιουτοτρόπως, αποκλείονται από το ευεργέτημα της απαλλαγής του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο g, του CIS οι χρηματοοικονομικές πράξεις που συνιστούν μεταφορά πλεονασμάτων υπολοίπων από τον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας προς τον συγκεντρωτικό λογαριασμό, μολονότι μπορούν να τύχουν της εν λόγω απαλλαγής, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις περί διάρκειας και σκοπού που προβλέπονται στην εν λόγω διάταξη, οι πράξεις που συνιστούν χρήση κεφαλαίων που μεταφέρονται από τον συγκεντρωτικό λογαριασμό προς τον ατομικό λογαριασμό της προσφεύγουσας.
- 30 Δεν αμφισβητείται ότι η επίμαχη σύμβαση προβλέπει, εν πάση περιπτώσει, την αυτόματη ανανέωσή της για ενιαύσιες περιόδους, εκτός κοινοποίησης αντίθετης βούλησης εκ μέρους των συμβαλλομένων, και, δεδομένου ότι η διάρκεια ισχύος της έχει παραταθεί επανειλημμένως, πρόκειται περί πίστωσης χορηγηθείσας για μη προσδιορισμένο ή μη προσδιορίσιμο χρονικό διάστημα και, επομένως, καθόσον οι προϋποθέσεις απαλλαγής πρέπει να πληρούνται σωρευτικώς, κατά τα προβλεπόμενα από τον νόμο, διαπιστώνεται, εκ προοιμίου, ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της απαλλαγής του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο h, του CIS.
- 31 Ως εκ τούτου, η φορολογική αρχή καταλήγει στο συμπέρασμα ότι οι επίμαχες βεβαιώσεις τέλους χαρτοσήμου δεν πάσχουν οποιαδήποτε έλλειψη νομιμότητας ούτε λόγω πεπλανημένης ερμηνείας ούτε για οποιαδήποτε άλλη αιτία.
- 32 Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι πρέπει να υπερισχύσει η ερμηνεία που προκρίθηκε με τη βασική απόφαση, κατά την οποία ο αποκλεισμός από την εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο g, του CIS, ο οποίος προβλέπεται στην παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου στις περιπτώσεις στις οποίες ο οφειλέτης (δανειολήπτης) δεν έχει την έδρα ή την πραγματική διεύθυνσή του στην Πορτογαλία, αλλά σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, συνιστά αδικαιολόγητο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων που κατοχυρώνεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ και, επομένως, δεν μπορεί να εφαρμοστεί, βάσει του άρθρου 8, παράγραφος 4, του Συντάγματος της Πορτογαλικής Δημοκρατίας.
- 33 Κατά την προσφεύγουσα, η εφαρμογή της προμνησθείσας παραγράφου 2 συνεπάγεται περιορισμό της κίνησης κεφαλαίων, καθότι στερεί από τους κατοίκους κράτους μέλους τη δυνατότητα να τύχουν φορολογικής απαλλαγής, περιορισμό ο οποίος καθίσταται πρόδηλος στις ακόλουθες περιπτώσεις:
- Δανειστής στην Πορτογαλία + δανειολήπτης στην Ευρωπαϊκή Ένωση = μη απαλλαγή δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 2, του CIS
 - Δανειστής στην Ευρωπαϊκή Ένωση + δανειολήπτης στην Πορτογαλία = απαλλαγή δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο g, και παράγραφος 2, του CIS
 - Δανειστής στην Πορτογαλία + δανειολήπτης στην Πορτογαλία = απαλλαγή δυνάμει του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο g, του CIS

- 34 Τούτο σημαίνει ότι οντότητα εγκατεστημένη στην Ευρωπαϊκή Ένωση η οποία συνάπτει (ως οφειλέτης) δάνειο με πορτογαλική οντότητα στερείται τη δυνατότητα να τύχει απαλλαγής, οφείλει δε να καταβάλει φόρο ο οποίος δεν απαιτείται από οφειλέτη που διαμένει στην Πορτογαλία και συνάπτει δάνειο με οντότητα εγκατεστημένη στην Ευρωπαϊκή Ένωση ή με οντότητα εγκατεστημένη στην Πορτογαλία, με αποτέλεσμα να καθίστανται πρόδηλοι η διαφορετική μεταχείριση και ο περιορισμός της κίνησης κεφαλαίων.
- 35 Ο ως άνω περιορισμός δεν επιτρέπεται από το άρθρο 65 ΣΛΕΕ και, επομένως, πρέπει να θεωρηθεί ότι οι δύο καταστάσεις είναι συγκρίσιμες και ότι δεν υφίσταται οποιοσδήποτε λόγος γενικού συμφέροντος ή δημόσιου συμφέροντος ο οποίος μπορεί να δικαιολογήσει την εν λόγω δυσμενή διάκριση.
- 36 Η αντεισαγγελέας εκτιμά ότι πρέπει να γίνει δεκτή η άποψη της προσφεύγουσας δεδομένου ότι, κατά τη γνώμη της, η διάταξη του άρθρου 7, παράγραφος 2, του CIS εισάγει δυσμενή διάκριση και συνιστά αδικαιολόγητο περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων που κατοχυρώνεται στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

Συνοπτική έκθεση του σκεπτικού της απόφασης περί παραπομπής

- 37 Στην υπό κρίση υπόθεση, τίθεται το ζήτημα της συμβατότητας προς τις αρχές της απαγόρευσης των διακρίσεων και της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, οι οποίες προβλέπονται στα άρθρα 18, 63 και 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ και οι οποίες εφαρμόζονται στην εσωτερική έννομη τάξη δυνάμει του άρθρου 8, παράγραφος 4, του Συντάγματος της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, της διάταξης του άρθρου 7, παράγραφος 2, του CIS, κατά την οποία απαλλάσσονται από το τέλος χαρτοσήμου οι συμβάσεις βραχυπρόθεσμης διαχείρισης ρευστών διαθεσίμων που συνάπτονται μεταξύ δύο οντοτήτων εγκατεστημένων στην Πορτογαλία ή οι συμβάσεις στις οποίες ο δανειολήπτης διαμένει στο πορτογαλικό έδαφος (και ο πιστωτής διαμένει στην Ευρωπαϊκή Ένωση), πλην όμως δεν απαλλάσσονται από το εν λόγω τέλος χαρτοσήμου οι συμβάσεις στις οποίες ο δανειολήπτης (οφειλέτης) διαμένει σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ο δανειστής (πιστωτής) διαμένει στην Πορτογαλία.
- 38 Το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο g, του CIS, κατά το κείμενο που ίσχυε το 2017, απάλλαξε από το τέλος χαρτοσήμου «τις χρηματοοικονομικές πράξεις, περιλαμβανομένων των δεδουλευμένων τόκων, διάρκειας κάτω του ενός έτους, εφόσον μοναδικός σκοπός τους είναι η κάλυψη ελλειμμάτων ταμειακών διαθεσίμων [...], οι οποίες πραγματοποιούνται προς όφελος εταιρίας με την οποία υφίσταται σχέση ελέγχου ή ομίλου».
- 39 Εντούτοις, το άρθρο 7, παράγραφος 2, του CIS περιορίζει το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής προβλέποντας ότι οι διατάξεις του στοιχείου g «δεν εφαρμόζονται όταν ένας εκ των συμβαλλομένων δεν έχει την έδρα ή την πραγματική διεύθυνσή του στην ημεδαπή».

- 40 Εντούτοις, ο νόμος προβλέπει εξαίρεση από τον αποκλεισμό από την προμνησθείσα απαλλαγή, «όταν ο πιστωτής έχει την έδρα ή την πραγματική διεύθυνσή του σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος με το οποίο η Πορτογαλία έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολόγησης του εισοδήματος και των περιουσιακών στοιχείων, περίπτωση στην οποία η απαλλαγή εφαρμόζεται» και εφόσον δεν έχουν πραγματοποιηθεί προηγούμενες πράξεις χρηματοδότησης με πιστωτικά ιδρύματα ή χρηματοοικονομικές εταιρίες με έδρα στην αλλοδαπή ή με θυγατρικές ή υποκαταστήματα στην αλλοδαπή πιστωτικών ιδρυμάτων ή χρηματοοικονομικών εταιριών με έδρα στην ημεδαπή.
- 41 Όπως διαπιστώθηκε με τις αντιφατικές αποφάσεις που εκδόθηκαν στις αντίστοιχες διαδικασίες, ένας εκ των συμβαλλομένων στη σύμβαση συγκεντρωτικής ταμειακής διαχείρισης (cash pooling) δεν είχε την έδρα ή την πραγματική διεύθυνσή του στην ημεδαπή, αλλά στη Γαλλία, και, επομένως, βάσει του άρθρου 7, παράγραφος 2, του CIS, κατ' αρχήν, η εφαρμογή της απαλλαγής αποκλείεται, η δε πράξη υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου.
- 42 Εξάλλου, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής της εξαίρεσης από τον αποκλεισμό από την απαλλαγή, καθότι το προμνησθέν άρθρο 7, παράγραφος 2, προβλέπει την ύπαρξη του δικαιώματος απαλλαγής μόνον όταν ο πιστωτής έχει την έδρα ή την πραγματική διεύθυνσή του σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος με τον οποίο η Πορτογαλία έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολόγησης εισοδήματος και περιουσιακών στοιχείων, περίπτωση η οποία δεν συντρέχει εν προκειμένω, δεδομένου ότι η έδρα της προσφεύγουσας είναι στην Πορτογαλία.
- 43 Βάσει της ως άνω ρύθμισης, δεν προβλέπεται οποιαδήποτε απαλλαγή από το τέλος χαρτοσήμου σε περιπτώσεις συγκεντρωτικής ταμειακής διαχείρισης (cash pooling) όταν ο πιστωτής έχει την έδρα ή την πραγματική διεύθυνσή του στην Πορτογαλία, ο δε οφειλέτης διαμένει σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος με το οποίο η Πορτογαλία έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολόγησης.
- 44 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, τίθεται το προμνησθέν ζήτημα της συμβατότητας του εσωτερικού δικαίου με το δίκαιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 45 Με τη βασική απόφαση, το CAAD έκρινε ότι η νομολογία του Δικαστηρίου καθιστούσε δυνατό να δοθεί σαφής απάντηση στα ανακύψαντα ζητήματα του δικαίου της Ένωσης, χωρίς να απαιτείται η υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, υπό την έννοια ότι το άρθρο 7, παράγραφος 2, του CIS δεν συνάδει με το δίκαιο της Ένωσης. Αντιθέτως, με την προσβαλλόμενη απόφαση, μολονότι προέκρινε την αντίθετη λύση, το CAAD έκρινε εκ νέου ότι δεν ήταν αναγκαία η υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως.

- 46 Η βασική απόφαση παρέπεμπε στην απόφαση του Δικαστηρίου της 14ης Οκτωβρίου 1999, στην υπόθεση C-439/97, Sandoz GmbH, συνοψίζοντας τη νομολογία που απορρέει από την εν λόγω απόφαση ως εξής:
- η απαγόρευση του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (πρώην άρθρα 73 Β, παράγραφος 1, και 56 ΣΕΚ) αφορά όλους τους περιορισμούς των κινήσεων κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών (σκέψη 18)·
 - νομοθεσία η οποία στερεί τους κατοίκους ενός κράτους μέλους από τη δυνατότητα να τύχουν ενδεχόμενου ευεργετήματος μη υπαγωγής σε φόρο, η οποία μπορεί να ισχύει για τα δάνεια που συνάπτονται εκτός της εθνικής επικράτειας είναι μέτρο ικανό να τους αποτρέψει από το να συνάπτουν δάνεια με πρόσωπα εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη (σκέψη 19 της προμνησθείσας απόφασης, στην οποία μνημονεύεται η απόφαση της 14ης Νοεμβρίου 1995, Svensson και Gustavsson, C-484/93, Συλλογή 1995, σ. I-3955, σκέψη 10)·
 - επομένως, μια τέτοια νομοθεσία συνιστά περιορισμό των κινήσεων κεφαλαίων υπό την έννοια του άρθρου 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ (πρώην άρθρα 73 Β και 56 ΣΕΚ) (σκέψη 20).
- 47 Η βασική απόφαση κατέληξε στο συμπέρασμα ότι, ακριβώς στην περίπτωση αυτή, αποκλείεται η εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 7, παράγραφος 1, στοιχείο g, του CIS. Βάσει της εν λόγω ρύθμισης, οι κάτοικοι κράτους μέλους (της Γαλλίας, εν προκειμένω) στερούνται τη δυνατότητα να τύχουν ενδεχόμενου ευεργετήματος μη υπαγωγής στον φόρο η οποία μπορεί να ισχύει για τα δάνεια που συνάπτονται εκτός του εθνικού εδάφους τους. Κατά τη βασική απόφαση, το συμπέρασμα αυτό δεν διαφοροποιείται ανάλογα με το αν υποκείμενος στον φόρο είναι ο πιστωτής (η προσφεύγουσα) ή ο οφειλέτης.
- 48 Επομένως, το γεγονός ότι υποκείμενος στον φόρο είναι ο πιστωτής (η προσφεύγουσα) και όχι ο οφειλέτης (του οποίου η έδρα ευρίσκεται στη Γαλλία) υπήρξε καθοριστικής σημασίας για την εφαρμογή της αντίθετης λύσης με την προσβαλλόμενη απόφαση.
- 49 Με την προσβαλλόμενη απόφαση διαπιστώνεται ότι οι επίμαχοι κανόνες περί τέλους χαρτοσήμου δεν επιφυλάσσουν διαφορετική φορολογική μεταχείριση στους υποκείμενους στον φόρο (πιστωτές, δανειστές) που διαμένουν στην Πορτογαλία ανάλογα με την ιθαγένεια ή την κατοικία των δανειοληπτών τους. Σε οποιαδήποτε από τις ως άνω περιπτώσεις, εφαρμόζεται στον ημεδαπό πιστωτή ο φόρος που προβλέπεται στο σημείο 17.1.4., οι δε δανειολήπτες πιστωτή ή δανειστή εγκατεστημένου στην ημεδαπή δεν τυγχάνουν διαφορετικής μεταχείρισης ως δικαιούχοι του οικονομικού συμφέροντος, ως χρήστες της χορηγηθείσας πίστωσης, ανάλογα με τη συγκεκριμένη ιθαγένεια ή κατοικία τους. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, οι δανειολήπτες μπορούν να εναχθούν, σε περίπτωση μη εκπλήρωσης της υποχρέωσής του από τον δανειστή, λόγω του

μηχανισμού της μη γνήσιας φορολογικής υποκατάστασης. Οι οφειλέτες που διαμένουν στην Πορτογαλία δεν υπέχουν επίσης αυξημένη φορολογική υποχρέωση υπό μορφή τέλους χαρτοσήμου εάν συνάψουν συμβάσεις δανείου με πιστωτές που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης η οποία εμποδίζει ή αποτρέπει τη σύναψη των εν λόγω συμβάσεων. Με άλλα λόγια, οι οφειλέτες που διαμένουν στην Πορτογαλία ουδόλως επιβαρύνονται για το γεγονός και μόνον ότι συνάπτουν δάνειο με αλλοδαπό δανειστή και όχι με ημεδαπό δανειστή. Με την προσβαλλόμενη απόφαση υπενθυμίζεται επίσης ότι, στις συμβάσεις συγκεντρωτικής ταμειακής διαχείρισης (cash pooling), το τέλος χαρτοσήμου επιβαρύνει άμεσα τους πιστωτές και όχι τους οφειλέτες, ότι πιστωτές και οφειλέτες δεν τελούν σε αντικειμενικά συγκρίσιμη κατάσταση και ότι δεν πρέπει να εφαρμόζονται πανομοιότυποι κανόνες σε διαφορετικές καταστάσεις ούτε διαφορετικοί κανόνες σε πανομοιότυπες καταστάσεις.

- 50 Λόγω της ιδιαιτερότητας της υπό κρίση υπόθεσης, η οποία δημιουργεί αμφιβολίες όσον αφορά την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης και η οποία είχε ως αποτέλεσμα την εφαρμογή διαφορετικών προσεγγίσεων, κρίνεται αναγκαίο να ζητηθεί από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης να αποφανθεί επί του υποβαλλόμενου προδικαστικού ερωτήματος.