

C-420/23. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2023. július 7.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2023. május 24.

Felperes és fellebbező:

FAURÉCIA — Assentos de Automóvel, Lda.

Alperes és ellenérdekű fél a fellebbezési eljárásban:

Autoridade Tributária e Aduaneira (adó- és vámhatóság)

Az eljárás tárgya:

A felperes FAURÉCIA — ASSENTOS DE AUTOMÓVEL, LDA. arra hivatkozással terjesztett elő fellebbezést a Centro de Arbitragem Administrativa (adóügyi választottbíróság, Portugália) (CAAD) 2020. november 3-i határozatával (a továbbiakban: megtámadott határozat) szemben a Supremo Tribunal Administrativo (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Portugália) közigazgatási ügyekkel foglalkozó tanácsának teljes ülése elé, hogy e határozat ellentétes a CAAD 2020. október 6-i másik határozatával (a továbbiakban: alaphatározat), mivel e két határozat kifejezetten ellentétes megoldásokat fogadott el.

A jelen eljárás célja annak megállapítása, hogy a Código do Imposto do Selo (a bélyegilletékről szóló törvénykönyv) (a továbbiakban: CIS) 7. cikkének (2) bekezdése, amely az említett cikk (1) bekezdése g) pontjának területi hatályát a bélyegilleték alóli mentességnek a *cash pooling* szerződés keretében végrehajtott pénzügyi ügyletekre való alkalmazhatósága tekintetében korlátozza, összeegyeztethető-e az uniós joggal, különösen a hátrányos megkülönböztetés tilalmának és a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 18. cikkben, az

EUMSZ 63. cikkben, valamint az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdésében foglalt elvével, amelyeket a Portugál Köztársaság alkotmánya 8. cikkének (4) bekezdése értelmében a belső jogrendben is alkalmazni kell.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja

Az uniós jog értelmezése — EUMSZ 267. cikk.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

„Összeegyeztethető-e a hátrányos megkülönböztetés tilalmának és a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 18. cikkben, az EUMSZ 63. cikkben és az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdésében foglalt elveivel a Código do Imposto do Selo (a bélyegilletékekről szóló törvénykönyv) 7. cikke (2) bekezdésének rendelkezése, amely szerint mentesek a bélyegilleték alól a két portugál illetőségű jogalany által kötött vagy az olyan rövid távra szóló pénzállomány-kezelési ügyletek, amelyekben a hitelfelvevő portugál illetőségű (és a hitelező az Európai Unióban rendelkezik illetőséggel), miközben az olyan ügyletek nem mentesek az illeték alól, amelyekben a hitelfelvevő (adós) az Európai Unió valamely tagállamában, a hitelt nyújtó (hitelező) pedig Portugáliában rendelkezik illetőséggel?”

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

Az EUMSZ 18. cikk, EUMSZ 63. cikk és az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdése (a hátrányos megkülönböztetés tilalmának és a tőke szabad mozgásának elve)

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

Az 1999. szeptember 11-i Lei n.º 150/99, que aprova o Código do Imposto do Selo (a bélyegilletékekről szóló törvénykönyv bevezetéséről szóló 150/99. sz. törvény): különösen a 7. cikk (1) bekezdésének g) pontja és (2) bekezdése.

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 A felperes autóülések huzatainak, szivacsainak, kárpitjának és fémszerkezeteinek gyártásával és forgalmazásával foglalkozó gazdasági társaság.
- 2 A felperes a jogvita tényállásakor a Franciaországban székhellyel rendelkező Faurécia Investments, S.A. (99,99%) és a szintén Franciaországban székhellyel rendelkező Financière Faurécia, S.A. (0,01%) társaságok tulajdonában állt.
- 3 A Financière Faurécia, S.A. 2000. február 23-án a csoporthoz tartozó más társaságokkal megkötötte a „Convention d’Omnium” elnevezésű megállapodást,

amely lényegében egy, a csoporthoz tartozó, különböző országokban található különböző társaságok pénzállományának kezelését célzó *cash pooling* megállapodás volt.

- 4 2009. június 8-án a Financière Faurécia, S.A. szükségesnek ítélte a hatályos *cash pooling* megállapodás optimalizálását, és e célból a BNP Paribas, S.A. pénzügyi intézettel megkötötte a „BNP Paribas Cash Centralisation Agreement” elnevezésű megállapodást a csoport pénzállománya kezelésének összevezetésére irányuló szolgáltatás nyújtására vonatkozóan, amelynek célja a különböző számlák egyenlegeinek kiegyensúlyozása volt.
- 5 A felperes 2010. július 20-án a „Bulletin d’Adhésion” útján csatlakozott a csoport e *cash pooling* megállapodásához.
- 6 2010. december 30-án az alapügy felperese – a Financière Faurécia, S.A. – és a Faurécia Investments, S.A. egy hitelengedményezési/átruházási szerződést kötöttek, amelynek értelmében a Faurécia Investments, S.A. és az alapügy felperese 2011. január 1-jei hatállyal új hitelszerződést kötöttek. Ebben a szerződésben az alapügy felperese a hitelező, a Faurécia Investments, S.A. pedig a hitelfelvevő: az előbbi egyéves megújuló hitel formájában nyújtott kölcsönt az utóbbinak 65 000 000,00 euró maximális összegben, és a havi Euribor-kamatlábnak megfelelő, az 1% 1/16-ára kerekített, évi 0,5%-kal növelt, a hitel havi felhasználása függvényében minden hónap végén felhalmozott átlagkamatláb megfizetésében állapodtak meg.
- 7 E szerződést később többször módosították és kiegészítették, aminek a célja különösen a szerződés időtartamának egymást követő meghosszabbítása és a kölcsön maximális összegének módosítása volt.
- 8 A szerződéses rendelkezések alapján a csoporthoz tartozó különböző társaságok által termelt pénzállománytöbbleteket az alapügy felperesének bankszámlájára kellett átutalni, aki továbbította azokat egy, a csoport részvényeinek kezelésével és pénzügyi jellegű tevékenységekkel foglalkozó másik társaságnak (a továbbiakban: B), amely e többleteket Franciaországban fogadta és használta fel.
- 9 B pénzállománytöbblete a csoporthoz tartozó más társaságok finanszírozási szükségleteinek kielégítésére állt rendelkezésre.
- 10 Az alapügy felperese által nyújtott pénzeszközök visszafizetése pénzügyi szükségleteitől függött, egy korábban engedélyezett felső határnak megfelelően.
- 11 E pénzállománytöbbletek felhasználásáért cserébe a felperes havi kamatot számított fel B-nek, és havonta számlát állított ki az összegről, amelyet a hitelszámlán írtak jóvá.
- 12 Mivel azonban a felperes által a pénzállomány-kezelés összevezetésére irányuló szerződés keretében nyújtott pénzeszközök meghaladták a B-től kapott pénzeszközöket, ez a különbség a felperes által B-nek nyújtott hitel jellegével

bírt, vagyis a nyújtott és a B által különösen a csoporthoz tartozó más társaságok későbbi finanszírozására felhasznált, a gazdasági csoport pénzállománya kezelésének optimalizálása érdekében történő finanszírozásnak minősült.

- 13 A felperest a 2014., 2015., 2016. és 2017. pénzügyi évre vonatkozóan négy általános jellegű ellenőrzésnek vetették alá, amelyek bélyegilleték címén utólagos adómegállapításhoz vezettek. A jövőbeli ellenőrzések elkerülése érdekében a felperes a 2018. pénzügyi évre vonatkozóan több adóbevallást tett, majd 2019. december 19-én fellebbezést nyújtott be az adómegállapító határozatokkal szemben.
- 14 2020. március 19-én a fellebbezés elutasításra került.
- 15 Az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy a CIS 7. cikkének (2) bekezdése értelmében ezek az ügyletek nem részesülhetnek az említett törvénykönyv 7. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt mentességben, mivel a hitelező (az alapügy felperese) székhelye belföldön található.
- 16 A felperes 2020. május 29-én a jelen eljárás alapját képező keresetet nyújtott be a választottbírósághoz.
- 17 A megtámadott határozat és az alaphatározat alapjául szolgáló tényállás azonosnak tűnik, és az sem állapítható meg, hogy a megtámadott határozat és az alaphatározat meghozatala között jogszabályváltozás történt volna.
- 18 A megtámadott határozatban azonban a Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (adóügyi választottbíróság, Portugália) úgy ítélte meg, hogy a CIS 7. cikkének (2) bekezdése – amely az említett törvénykönyv 7. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt mentesség alkalmazását azokra az esetekre korlátozza, amikor a hitelező székhelye az Európai Unióban található – nem sérti a tőke szabad mozgását, mivel a bélyegilletékre vonatkozó szabályok megkülönböztetés nélkül vonatkoznak a jogszabályok által meghatározott valamennyi gazdasági ügyletre.
- 19 Ezzel szemben az alaphatározatban a Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (adóügyi választottbíróság) úgy ítélte meg, hogy a CIS 7. cikkének (2) bekezdése szerinti mentesség alkalmazásának kizárása azokban az esetekben, amikor a hitelfeltevő (adós) az Európai Unióban, a hitelt nyújtó (hitelező) pedig Portugáliában rendelkezik illetőséggel, a tőkemozgásnak az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerinti korlátozását jelenti.
- 20 A felperes a megtámadott határozat hatályon kívül helyezését és annak az alaphatározatban elfogadott megoldást alkalmazó határozattal való felváltását kéri, mivel az első határozat a jog téves értelmezéséből és alkalmazásából eredően hibás.

Az alapeljárásban részt vevő felek főbb érvei

- 21 A felperes azt állítja, hogy a hitelmegállapodás a bélyegilleték szempontjából csak akkor releváns, ha az a pénzeszközök (azonnali) átadását eredményezi, abban az esetben viszont nem, ha az csupán a pénzeszközök egy később meghatározandó időpontban történő átadására vonatkozó kötelezettségvállalást tükröz, vagyis a hitelügyletek esetében az adókötelezettség (azaz az adóztatandó tényállás) csak az ügyletek végrehajtásakor keletkezik. Ezen ügyletek csak a hitel felhasználásakor – nem pedig a szerződés megkötésekor – kerülnek végrehajtásra, így a fizetési képesség tényleges megnyilvánulását jelentő, releváns adóztatandó tényállás a hitel felhasználása (nem pedig annak pusztán nyújtása).
- 22 A felperes úgy véli, hogy az adóztatandó tényállás a tényleges „felhasználás” időpontjában keletkezik, és pontosan ebben az időpontban kell teljesülniük az adó alkalmazására vonatkozó olyan egyéb feltételeknek, mint például a szóban forgó ügyletek területi jellege.
- 23 Ebben az értelemben „a pénzeszközök felhasználására azon a helyen kerül sor, ahol a felhasználó a kölcsönzött tőkét megkapja, azaz ahol a hitelező a tőkének a hitelfeltevő részére történő átadására vonatkozó kötelezettségét teljesíti”.
- 24 Tekintettel arra, hogy a pénzeszközöket az ország területén kell felhasználni, a felperes úgy véli, hogy a jelen ügyben ez történik, mivel a tőke Portugáliában érkezik a bankszámlára vagy a felek által meghatározott más helyre, megállapítható, hogy az adóztatandó tényállás az ország területén keletkezik.
- 25 Következésképpen a felperes tévesnek ítéli az adóhatóság által az előző évekre (2014 és 2015) vonatkozó adómegállapítások során alkalmazott értelmezést, amely szerint minden olyan hitelügylet, amelyben az egyik fél portugál illetőségű, a bélyegilleték hatálya alá tartozik, függetlenül attól, hogy a hitelezőről vagy a hitelfeltevőről van-e szó.
- 26 Az adóhatóság úgy érvel, hogy amennyiben az érintett felek egyike nem rendelkezik az ország területén székhellyel, a [CIS 7. cikke (1) bekezdésének] g) és h) pontjában előírt mentességek csak akkor alkalmazhatók, ha a hitelező székhelye vagy tényleges ügyvezetési központja az Európai Unió egy másik tagállamában vagy egy olyan másik államban található, amellyel Portugália a jövedelem és a tőke kettős adóztatásának elkerülése érdekében egyezményt kötött (ez, a hitelező lakóhelyével összefüggő mentesség csak akkor alkalmazható, ha az adósnak az ország területén van a székhelye, mivel ellenkező esetben nincs olyan kapcsoló elv, amely lehetővé tenné az ügyletnek az ország területével való összekötését).
- 27 Figyelembe véve a felperes és B közötti pénzügyi áramlások irányát, meg kell jegyezni, hogy a hitelező a felperes, azaz a hitelt nyújtó jogalany, amelynek a székhelye belföldön van, így a CIS 7. cikkének (2) bekezdése szerint nem

alkalmazhatók a CIS 7. cikke (1) bekezdésének g) és h) pontjában előírt mentességek.

- 28 Az adóhatóság azonban rámutat, hogy bár úgy tűnik, hogy a CIS 7. cikke (2) bekezdésének első részében a jogalkotó az (1) bekezdés g) pontjában előírt mentesség hatályát a belföldi illetőségű társaságok bevonásával végrehajtott pénzügyi ügyletekre kívánta korlátozni, mivel kizárta azokat a pénzügyi ügyleteket, amelyekben az egyik részt vevő fél (befektető vagy befektetést befogadó) nem rendelkezik székhellyel vagy tényleges ügyvezetési központtal Portugáliában, ez a szándék végül nem valósult meg teljes mértékben, mivel – tekintettel arra, hogy ez a lehetőség a nem belföldi illetőségű társaságok hátrányos megkülönböztetéséhez vezetett volna, ami megkérdőjelezhető mind az Európai Unió működéséről szóló szerződés (EUMSZ), mind a Portugália által a kettős adóztatás elkerülése érdekében kötött egyezmények alapján – a jogalkotó lehetőséget biztosított arra, hogy a mentesség továbbra is alkalmazható legyen, ha a hitelező székhelye vagy tényleges ügyvezetési központja az Unió egy másik tagállamában vagy egy olyan államban található, amellyel a jövedelem és a tőke kettős adóztatásának elkerülése érdekében egyezményt kötöttek, kivéve, ha a pénzügyi ügyleteket külföldön székhellyel rendelkező hitelintézetek vagy pénzügyi vállalkozások közvetítésével vagy a belföldön székhellyel rendelkező hitelintézetek vagy pénzügyi vállalkozások külföldi leányvállalatai vagy fióktelepei útján hajtják végre.
- 29 Így a többletnek a felperes bankszámlájáról az összevezetett bankszámlára történő átutalását megvalósító pénzügyi ügyletek ki vannak zárva a CIS 7. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt mentességből, míg azok az ügyletek, amelyek az összevezetett számláról a felperes egyéni bankszámlájára átutalt pénzeszközök felhasználását eredményezik, részesülhetnek e mentességben, feltéve, hogy teljesülnek az e rendelkezésben meghatározott időbeli és célkitűzéssel kapcsolatos feltételek.
- 30 Nem vitatott, hogy a szóban forgó szerződés alapján – a felek eltérő rendelkezése hiányában – a szerződést minden esetben automatikusan meg kell hosszabbítani egyéves időszakokra, és mivel a szerződés érvényességi idejét többször meghosszabbították, határozatlan vagy meghatározhatatlan időtartamra nyújtott hitelről van szó, így tekintettel arra, hogy a jogalkotó a mentesség együttes feltételeit írta elő, előzetesen megállapítható, hogy a CIS 7. cikke (1) bekezdésének h) pontjában foglalt mentesség alkalmazásának feltételei nem állnak fenn.
- 31 Az adóhatóság ezért arra a következtetésre jut, hogy a szóban forgó adómegállapító határozatok – sem téves értelmezésből, sem más okból eredően – nem jogellenesek.
- 32 A felperes azt állítja, hogy az alaphatározatban elfogadott azon értelmezésnek kell irányadónak lennie, amely szerint a CIS 7. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt mentesség alkalmazásának a CIS 7. cikke (2) bekezdésében meghatározott

kizárása abban az esetben, ha az adós (hitelfeltevő) székhelye vagy tényleges ügyvezetési központja nem Portugáliában, hanem az Európai Unió valamely tagállamában van, indokolatlanul korlátozza a tőkének az EUMSZ 63. cikkben foglalt szabad mozgását, így a Portugál Köztársaság alkotmánya 8. cikkének (4) bekezdésével összhangban nem alkalmazható.

- 33 A felperes szerint a fent említett (2) bekezdés alkalmazása a tőke szabad mozgásának korlátozásához vezet, mivel megfosztja valamely tagállam belföldi illetőségű jogalanyait attól a lehetőségtől, hogy adómentességet élvezzenek, amely korlátozás egyértelműen az alábbi körülményekből következik:
- hitelező Portugáliában + hitelfeltevő az Európai Unióban = nincs adómentesség a CIS 7. cikkének (2) bekezdése alapján.
 - Hitelező az Európai Unióban + hitelfeltevő Portugáliában = adómentesség a CIS 7. cikke (1) bekezdésének g) pontja és (2) bekezdése alapján.
 - Hitelező Portugáliában + hitelfeltevő Portugáliában = adómentesség a CIS 7. cikke (1) bekezdésének g) pontja alapján.
- 34 Az Európai Unióban illetőséggel rendelkező azon jogalanyt tehát, aki (adósként) valamely portugál jogalanyal köt hitelszerződést, megfosztják a mentesség igénybevételének lehetőségétől, és olyan adót kell fizetnie, amelyet a Portugáliában illetőséggel rendelkező azon adósnak, aki az Európai Unióban vagy Portugáliában illetőséggel rendelkező jogalanyal köt hitelszerződést, nem kell megfizetnie, így nyilvánvaló az eltérő bánásmód és a tőkemozgás korlátozása.
- 35 Nem az EUMSZ 65. cikk által megengedett korlátozásról van szó, mivel a két helyzetet összehasonlíthatónak kell tekinteni, és nincs olyan általános vagy közérdeken alapuló kényszerítő ok, amely indokolná ezt a hátrányos megkülönböztetést.
- 36 A Fiscal General Adjunta (főügyészhelyettes, Portugália) úgy véli, hogy a felperes álláspontját el kell fogadni, mivel – amint azt a felperes állítja – a CIS 7. cikkének (2) bekezdésében foglalt szabály hátrányosan megkülönböztető, és indokolatlanul korlátozza a tőkének az EUMSZ 63. cikk által biztosított szabad mozgását.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása

- 37 A jelen ügyben az a kérdés, hogy összeegyeztethető-e a hátrányos megkülönböztetés tilalmának és a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 18. cikkben, az EUMSZ 63. cikkben és az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdésében foglalt – a Portugál Köztársaság alkotmánya 8. cikkének (4) bekezdése értelmében a hazai jogrendszerben is alkalmazandó – elveivel a Código do Imposto do Selo (a bélyegilletékekről szóló törvénykönyv) 7. cikkének (2) bekezdésében foglalt szabály, amely szerint mentesek a bélyegilleték alól a két portugál illetőségű jogalany által kötött vagy az olyan rövid távra szóló

pénzállomány-kezelési ügyletek, amelyekben a hitelfelvevő portugál illetőségű (és a hitelező az Európai Unióban rendelkezik illetőséggel), miközben az olyan ügyletek nem mentesek az illeték alól, amelyekben a hitelfelvevő (adós) az Európai Unió valamely tagállamában, a hitelt nyújtó (hitelező) pedig Portugáliában rendelkezik illetőséggel.

- 38 A CIS 7. cikke (1) bekezdése g) pontjának 2017-ben hatályos változata mentesítette a bélyegilleték alól „az olyan pénzügyi ügyleteket, beleértve a felhalmozott kamatokat, amelyek lejáratú ideje egy évnél rövidebb, feltéve, hogy kizárólagos céljuk a pénzállományhiány fedezése [...], és amelyeket az irányítási vagy csoportviszonyban álló társaság javára hajtanak végre”.
- 39 A CIS 7. cikkének (2) bekezdése azonban korlátozza e mentesség hatályát, mivel úgy rendelkezik, hogy a g) pont „nem alkalmazható, ha az egyik fél az ország területén nem rendelkezik székhellyel vagy tényleges ügyvezetési központtal”.
- 40 A törvény azonban kivételt ír elő e mentesség kizárása alól, „amennyiben a hitelező székhelye vagy tényleges ügyvezetési központja az Európai Unió egy másik tagállamában vagy egy olyan államban van, amellyel Portugália a jövedelem és a tőke kettős adóztatásának elkerülése érdekében egyezményt kötött, amely esetben a mentesség alkalmazható”, és amennyiben korábban nem került sor finanszírozási ügyletre külföldi székhelyű hitelintézetekkel vagy pénzügyi társaságokkal, illetve a belföldön székhellyel rendelkező hitelintézetek vagy pénzügyi társaságok külföldi leányvállalataival vagy fióktelepeivel.
- 41 Amint azt a vonatkozó eljárásokban hozott ellentétes határozatok megállapították, a *cash pooling* ügyletben érintett egyik fél székhelye és tényleges ügyvezetési központja nem belföldön, hanem Franciaországban van, így a CIS 7. cikkének (2) bekezdése értelmében a mentesség alkalmazása főszabály szerint kizárt, és az ügylet a bélyegilleték szerinti adóztatás alá esik.
- 42 Másrészt nem teljesülnek a mentesség kizárása alóli kivétel alkalmazásának feltételei, mivel a fent említett 7. cikk (2) bekezdése csak akkor rendelkezik a mentességhez való jog fennállásáról, ha a hitelező székhelye vagy tényleges ügyvezetési központja az Európai Unió egy másik tagállamában vagy egy olyan államban van, amellyel Portugália a jövedelem és a tőke kettős adóztatásának elkerülése érdekében egyezményt kötött, amely körülmény a jelen ügyben nem áll fenn, mivel a felperes székhelye Portugáliában van.
- 43 E szabályok fényében nem áll fenn a bélyegilleték alóli mentesség a *cash pooling* eseteiben, ha a hitelező székhelye vagy tényleges ügyvezetési központja Portugáliában van, és az adós az Európai Unió valamely tagállamában vagy olyan államban rendelkezik illetőséggel, amellyel Portugália kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményt kötött.
- 44 Ezen a ponton merül fel a kérdés, hogy a nemzeti jog összeegyeztethető-e az uniós joggal.

- 45 Az alaphatározatban megállapítást nyert, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata úgy ad egyértelmű választ a felvetett uniós jogi kérdésekre, hogy az EUMSZ 267. cikk alapján előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztésére lenne szükség, amennyiben a CIS 7. cikkének (2) bekezdése összeegyeztethetetlen az uniós joggal. Ezzel szemben a megtámadott határozatban is megállapításra került, hogy nem szükséges az előzetes döntéshozatal iránti kérelem előterjesztése, de mégis ellenkező értelmű megoldást fogadtak el.
- 46 Az alaphatározat a Bíróság 1999. október 14-i Sandoz GmbH ítéletére (C-439/97) hivatkozik, és így foglalja össze az abból levezetett ítélkezési gyakorlatot:
- az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében (korábban az EK 73b. cikk (1) bekezdése és EK 56. cikk) foglalt tilalom a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozásra vonatkozik (18. pont);
 - az olyan szabályozás, amely az Európai Unió valamely tagállamában illetőséggel rendelkező személyeket megfosztja attól a lehetőségtől, hogy a nemzeti területen kívül kötött hitelszerződésekre esetlegesen alkalmazható adómentességben részesüljenek, olyan intézkedés, amely alkalmas arra, hogy visszatartsa őket attól, hogy más tagállamokban letelepedett személyekkel hitelszerződést kössenek (az említett ítélet 19. pontja, amely az 1995. november 14-i Svensson és Gustavsson ítéletre [C-484/93, EBHT 1995., I-3955. o., 10. pont] hivatkozik);
 - a fentiekből következik, hogy az ilyen szabályozás az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése (korábban az EK 73b. cikk (1) bekezdése és EK 56. cikk) értelmében a tőkemozgás korlátozásának minősül (20. pont).
- 47 Az alaphatározat megállapította, hogy éppen ebben a helyzetben kizárt a CIS 7. cikke (1) bekezdésének g) pontjában előírt mentesség alkalmazása. E szabályok fényében egy tagállamban (jelen esetben Franciaország) illetőséggel rendelkező személyeket megfosztják attól a lehetőségtől, hogy a nemzeti területükön kívül kötött hitelszerződésekre esetlegesen alkalmazható adómentességben részesüljenek. Az alaphatározat szerint ezt a következtetést nem változtatja meg az a tény, hogy az adóalany a hitelező (a felperes) vagy az adós.
- 48 Az a körülmény bírt döntő jelentőséggel az ellentétes megoldásnak a megtámadott határozatban történő elfogadása tekintetében, hogy az adóalany a hitelező (a felperes) és nem az adós (akinek a székhelye Franciaországban van).
- 49 A megtámadott határozatban megállapítást nyert, hogy a szóban forgó bélyegilleték-szabályok nem írják elő a Portugáliában illetőséggel rendelkező adóalanyokkal (hitelezők, kölcsönadók) szembeni eltérő adóügyi bánásmódot a hitelfelvevők állampolgársága vagy illetősége alapján. A 17.1.4. pontban előírt adó bármely ilyen esetben a belföldi illetőségű hitelezőre vonatkozik, és a belföldi illetőségű hitelező vagy kölcsönadó hitelfelvevőit mint a nyújtott hitel felhasználóiként gazdasági érdekekkel bíró jogosultakat nem kezelik eltérően saját

állampolgárságuk vagy illetőségük alapján. A hitelfelvevők mindkét esetben peres eljárás alá vonhatók, ha az adóalany hitelező a nem megfelelő adóhelyettesítési mechanizmus miatt nem teljesít. Még ha a Portugáliában illetőséggel rendelkező adósok úgy is döntenének, hogy olyan hitelezőkkel kötnek hitelszerződést, amelyek székhelye az Európai Unió valamely más tagállamában van, akkor sem kötelesek bélyegilleték címén olyan magasabb adóteher megfizetésére, amely megakadályozná vagy visszatartaná őket az ilyen szerződések megkötésétől. Más szóval, a Portugáliában illetőséggel rendelkező adósok nem szenvednek hátrányt pusztán azért, mert a hitelszerződést egy belföldi illetőségű hitelező helyett egy nem belföldi illetőségű hitelezővel kötik meg. A megtámadott határozat emlékeztet arra is, hogy a *cash pooling* szerződések esetében a bélyegilleték közvetlenül a hitelezőket, és nem az adósokat terheli, hogy a hitelezők és az adósok nincsenek objektíve összehasonlítható helyzetben, és hogy nem lehet azonos szabályokat különböző helyzetekre vagy különböző szabályokat azonos helyzetekre alkalmazni.

- 50 Tekintettel a jelen ügy sajátos jellegére – amely az uniós jog értelmezésével kapcsolatos kétségeket vet fel, és amely ellentétes megközelítésekhez vezetett – szükségesnek tűnik, hogy közvetlenül az Európai Unió Bírósága válaszolja meg az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést.