

**Sprawa C-420/23****Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

7 lipca 2023 r.

**Oznaczenie sądu odsyłającego:**

Supremo Tribunal Administrativo (najwyższy sąd administracyjny, Portugalia)

**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

24 maja 2023 r.

**Strona skarżąca:**

FAURÉCIA – Assentos de Automóvel Lda.

**Druga strona postępowania:**

Autoridade Tributária e Aduaneira (organ podatkowy i celny, Portugalia)

**Przedmiot postępowania głównego**

FAURÉCIA – ASSENTOS DE AUTOMÓVEL LDA, strona skarżąca, wniosła do Pleno de la Sala de lo Contencioso-Tributario del Supremo Tribunal Administrativo (składu plenarnego izby ds. podatków naczelnego sądu administracyjnego) skargę na orzeczenie Centro de Arbitragem Administrativa (centrum arbitrażu administracyjnego – CAAD) z dnia 3 listopada 2020 r., zwane dalej „zaskarżonym orzeczeniem”, podnosząc, że orzeczenie to jest sprzeczne z innym orzeczeniem wydanym przez CAAD w dniu 6 października 2020 r., zwanym dalej „pierwotnym orzeczeniem”, ponieważ w tych dwóch orzeczeniach wydano wyraźnie przeciwne rozstrzygnięcia.

Przedmiotem niniejszego postępowania jest ocena zgodności art. 7 ust. 2 Código do Imposto do Selo (ustawy o opłacie skarbowej), zwanej dalej „CIS”, który określa terytorialny zakres zastosowania ust. 1 lit. g) tego artykułu w odniesieniu do możliwości zastosowania zwolnienia z opłaty skarbowej (zwanej dalej „OS”),

w przypadku transakcji finansowych dokonywanych w ramach umowy *cash pooling* [konsolidacji środków pieniężnych], z prawem Unii, a w szczególności z zasadami niedyskryminacji i swobodnego przepływu kapitału, o których mowa w art. 18 TFUE, art. 63 TFUE i art. 65 ust. 3 TFUE, mających zastosowanie w wewnętrznym porządku prawnym na mocy art. 8 ust. 4 konstytucji Republiki Portugalskiej.

### **Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego**

Wykładnia prawa Unii – art. 267 TFUE.

### **Pytanie prejudycjalne**

„Czy art. 7 ust. 2 Código do Imposto do Selo (ustawy o opłacie skarbowej), zgodnie z którym krótkoterminowe transakcje środkami pieniężnymi dokonywane między dwoma podmiotami mającymi siedzibę w Portugalii lub transakcje, w których pożyczkobiorca ma siedzibę na terytorium Portugalii (a wierzyciel ma siedzibę w Unii Europejskiej) są zwolnione z opłaty skarbowej, lecz zwolnienie to nie ma zastosowania w odniesieniu do transakcji, w których pożyczkobiorca (dłużnik) ma siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej, a pożyczkodawca (wierzyciel) ma siedzibę w Portugalii, jest zgodny z zasadami niedyskryminacji i swobodnego przepływu kapitału, o których mowa w art. 18 TFUE, art. 63 TFUE i art. 65 ust. 3 TFUE?”

### **Przywołane przepisy prawa Unii**

Artykuł 18 TFUE, art. 63 TFUE i art. 65 ust. 3 TFUE (zasady niedyskryminacji i swobodnego przepływu kapitału).

### **Przywołane przepisy prawa krajowego**

Lei n.º 150/99, de 11 de setembro, que aprova o Código do Imposto do Selo (ustawa nr 150/99 z dnia 11 września 1999 r. o zatwierdzeniu ustawy o opłacie skarbowej): w szczególności art. 7 ust. 1 lit. g) i ust. 2.

### **Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i postępowania głównego**

- 1 Skarżąca jest spółką handlową zajmującą się produkcją i sprzedażą pokrowców, pianek, tapicerki i metalowych konstrukcji foteli samochodowych.
- 2 W okresie, w którym miały miejsce okoliczności faktyczne będące przedmiotem sporu, skarżąca była własnością spółek Faurécia Investments S.A. z siedzibą we

- Francji (99,99 %) oraz Financière Faurécia S.A., również z siedzibą we Francji, (0,01 %).
- 3 W dniu 23 lutego 2000 r. Financière Faurécia S.A. zawarła z podmiotami wchodzącymi w skład grupy umowę „Convention d’Omnium”, która obejmowała porozumienie w przedmiocie *cash pooling* [konsolidacji środków pieniężnych] mające na celu zarządzanie środkami pieniężnymi różnych podmiotów wchodzących w skład grupy, a zlokalizowanych w różnych państwach.
  - 4 W dniu 8 czerwca 2009 r. spółka Financière Faurécia S.A. uznała za konieczne zoptymalizowanie obowiązującego porozumienia w przedmiocie *cash pooling* [konsolidacji środków pieniężnych] i w tym celu zawarła z instytucją finansową BNP Paribas S.A. umowę „BNP Paribas Cash Centralisation Agreement”, której przedmiotem było świadczenie usługi centralizacji zarządzania środkami pieniężnymi grupy w celu wyrównania sald różnych rachunków.
  - 5 Skarżąca przystąpiła do wspomnianego grupowego porozumienia w przedmiocie *cash pooling* [konsolidacji środków pieniężnych] w dniu 20 lipca 2010 r. poprzez „Bulletin d’Adhésion”.
  - 6 W dniu 30 grudnia 2010 r. skarżąca, Financière Faurécia S.A. i Faurécia Investments S.A. zawarły umowę subrogacji/cesji wierzytelności, na mocy której Faurécia Investments S.A. i skarżąca zawarły nową umowę pożyczki ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2011 r. W umowie tej skarżąca jest pożyczkodawcą, a Faurécia Investments SA pożyczkobiorcą; ta pierwsza udzieliła tej drugiej pożyczki w formie rocznego kredytu odnawialnego na maksymalną kwotę 65 000 000,00 EUR, z odsetkami płatnymi według średniej stopy równej jednomiesięcznej stopie Euribor, zaokrąglonej w górę do 1/16 z 1 %, powiększonej o 0,5 % rocznie, naliczanymi na koniec każdego miesiąca na podstawie miesięcznego wykorzystania kredytu.
  - 7 Powyższa umowa była następnie kilkakrotnie zmieniana i uzupełniana, w szczególności poprzez kolejne przedłużenia okresu jej obowiązywania i zmiany maksymalnej kwoty pożyczki.
  - 8 Zgodnie z postanowieniami umowy nadwyżki pieniężne uzyskane od różnych podmiotów wchodzących w skład grupy miały być przekazywane na rachunek skarżącej, która z kolei przekazywała je innej spółce (zwanej dalej „B”), zajmującej się zarządzaniem akcjami i udziałami w spółkach wchodzących w skład grupy i działalnością finansową, która otrzymywała je i wykorzystywała we Francji.
  - 9 Z kolei nadwyżki pieniężne B były udostępniane w celu zaspokojenia potrzeb finansowych innych spółek wchodzących w skład grupy.
  - 10 Zwrot środków przekazanych przez skarżącą był uzależniony od jej zapotrzebowania na środki pieniężne zgodnie z wcześniej zatwierdzonym *plafond*.

- 11 W zamian za korzystanie z nadwyżek pieniężnych skarżąca pobierała od B odsetki miesięczne i wystawiała co miesiąc fakturę na kwotę tych odsetek, którą zapisywała na rachunku pożyczki.
- 12 Ponieważ jednak środki, które skarżąca przekazała w ramach umowy scentralizowanego zarządzania środkami pieniężnymi przewyższały środki, które otrzymała ona od B, różnica ta miała charakter kredytu udzielonego przez tę pierwszą na rzecz tej drugiej, czyli stanowiła finansowanie przyznane B i przez nią wykorzystane, w szczególności na późniejsze finansowanie innych spółek wchodzących w skład grupy, w celu optymalizacji zarządzania środkami pieniężnymi grupy przedsiębiorstw.
- 13 U skarżącej przeprowadzono cztery kontrole o charakterze ogólnym dotyczące lat obrotowych 2014, 2015, 2016 i 2017, które były podstawą ustalenia dodatkowych należności z tytułu OS. W celu uniknięcia kontroli w przyszłości skarżąca samodzielnie, kilkakrotnie obliczyła należną kwotę opłaty skarbowej za rok obrotowy 2018, a w dniu 19 grudnia 2019 r. wniosła odwołanie od decyzji w przedmiocie ustalenia należności z tytułu opłaty skarbowej.
- 14 Odwołanie to zostało oddalone w dniu 19 marca 2020 r.
- 15 Administraci3n Tributaria (organ podatkowy) (zwany dalej „AT”) stwierdził, że zgodnie z art. 7 ust. 2 CIS transakcje te nie mogą być przedmiotem zwolnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 lit. g) tej ustawy, ponieważ wierzyciel (skarżąca) ma siedzibę na terytorium krajowym.
- 16 W dniu 29 maja 2020 r. skarżąca wniosła skargę do trybunału arbitrażowego, co dało początek niniejszemu postępowaniu.
- 17 Okoliczności faktyczne leżące u podstaw zaskarżonego orzeczenia i pierwotnego orzeczenia wydają się być takie same, nie wydaje się również, aby pomiędzy dniem wydania zaskarżonego orzeczenia a dniem wydania pierwotnego orzeczenia nastąpiła jakakolwiek zmiana legislacyjna.
- 18 Jednakże w zaskarżonym orzeczeniu Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (sąd arbitrażowy ds. podatkowych) stwierdził, że art. 7 ust. 2 CIS ograniczający stosowanie zwolnienia określonego w art. 7 ust. 1 lit. g) tej ustawy, do przypadków, w których wierzyciel ma siedzibę w Unii Europejskiej, nie narusza swobody przepływu kapitału, ponieważ przepisy dotyczące OS mają zastosowanie do wszystkich, bez rozróżnienia, transakcji gospodarczych przewidzianych w przepisach prawa.
- 19 Natomiast w pierwotnym orzeczeniu Tribunal Arbitral em Matéria Tributária uznał, że wyłączenie zastosowania zwolnienia na podstawie art. 7 ust. 2 CIS w przypadkach, w których pożyczkobiorca (dłużnik) ma siedzibę w Unii Europejskiej, a pożyczkodawca (wierzyciel) ma siedzibę w Portugalii, stanowi ograniczenie przepływu kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE.

- 20 Skarżąca wnosi o uchylenie zaskarżonego orzeczenia i rozstrzygnięcie co do istoty sprawy poprzez wydanie orzeczenia, w którym zostanie przyjęte rozwiązanie zawarte w pierwotnym orzeczeniu, ponieważ zaskarżone orzeczenie dotknięte jest błędem co do prawa wynikającym z błędnej wykładni i niewłaściwego zastosowania prawa.

### **Zasadnicze argumenty stron w postępowaniu głównym**

- 21 Skarżąca twierdzi, że umowa kredytowa ma znaczenie dla celów ustalenia OS jedynie wtedy, gdy skutkuje (natychmiastowym) udostępnieniem środków pieniężnych, lecz nie wtedy, gdy odzwierciedla wyłącznie przyjęcie zobowiązania do dostarczenia środków pieniężnych w określonym terminie w przyszłości, zatem w przypadku transakcji kredytowych obowiązek podatkowy (rozumiany jako zaistnienie zdarzenia podlegającego opłacie skarbowej) powstaje dopiero w momencie dokonania tych transakcji. Transakcje te są dokonywane dopiero wtedy, gdy kredyt zostanie wykorzystywany, nie zaś w chwili podpisania umowy, tak więc właściwym zdarzeniem podlegającym opłacie skarbowej jest wykorzystanie kredytu (a nie samo jego przyznanie), które stanowi rzeczywisty przejaw zdolności podatkowej.
- 22 Skarżąca uważa, że zdarzenie podlegające opłacie skarbowej ma miejsce w chwili rzeczywistego „wykorzystania” kredytu oraz, że w tej właśnie chwili muszą zostać spełnione pozostałe przesłanki, od których uzależnione jest zastosowanie opłaty skarbowej, takie jak terytorialność spornych transakcji.
- 23 W tym sensie „wykorzystanie środków pieniężnych następuje w terminie, w którym użytkownik otrzymuje pożyczony mu kapitał, to jest w terminie, w którym pożyczkodawca wykonuje zobowiązanie do udostępnienia kapitału pożyczkobiorcy”.
- 24 Zważywszy, że konieczne jest, aby środki pieniężne zostały wykorzystane na terytorium krajowym, skarżąca stoi na stanowisku, iż ma to miejsce w niniejszej sprawie, ponieważ otrzymuje kapitał na rachunek bankowy lub w inne miejsce uzgodnione przez strony na terytorium portugalskim, zatem można uznać, że zdarzenie podlegające opłacie skarbowej miało miejsce na terytorium krajowym.
- 25 W rezultacie skarżąca uważa za nieprawidłową wykładnię zastosowaną przez AT dla celów ustalenia zobowiązania z tytułu opłaty skarbowej za poprzednie lata (2014 i 2015), zgodnie z którą opłacie skarbowej podlega każda transakcja kredytowa, w której jedna ze stron posiada siedzibę na terytorium portugalskim, niezależnie od tego, czy jest to pożyczkodawca, czy pożyczkobiorca.
- 26 AT twierdzi ze swej strony, że w przypadku gdy jedna ze stron umowy nie ma siedziby na terytorium krajowym, zwolnienia, o których mowa w art. 7 ust. 1 lit. g) i h) CIS mają zastosowanie jedynie wówczas, gdy wierzyciel ma siedzibę lub rzeczywiste centrum zarządzania w innym państwie członkowskim Unii



- Europejskiej lub w innym państwie, z którym Portugalia zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodów i majątku (zwolnienie to, odnoszące się do siedziby wierzyciela, ma zastosowanie jedynie wówczas, gdy dłużnik ma siedzibę na terytorium krajowym, bowiem w przeciwnym razie nie istnieje żaden łącznik umożliwiający zlokalizowanie transakcji na terytorium krajowym).
- 27 W oparciu o przepływy finansowe dokonywane pomiędzy skarżącą a B, należy wskazać, że wierzycielem jest skarżąca, czyli podmiot udzielający kredytu, którego siedziba znajduje się na terytorium krajowym, a zatem zgodnie z art. 7 ust. 2 CIS zwolnienia, o których mowa w art. 7 ust. 1 lit. g) i h) CIS, nie mają zastosowania.
- 28 AT wskazuje jednak, że aczkolwiek w pierwszej części art. 7 ust. 2 CIS ustawodawca wydaje się mieć zamiar ograniczenia zakresu zwolnienia, o którym mowa w ust. 1 lit. g), do transakcji finansowych przeprowadzanych z udziałem spółek będących rezydentami poprzez wyłączenie transakcji finansowych, w których jedna ze stron – udzielająca kredytu lub przyjmująca kredyt – nie ma siedziby lub rzeczywistego centrum zarządzania na terytorium portugalskim, zamiar ten ostatecznie nie urzeczywistnił się w całości, ponieważ rozwiązanie to skutkowałoby dyskryminacyjnym traktowaniem spółek niebędących rezydentami, co mogłoby zostać zakwestionowane zarówno na mocy Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE), jak i na gruncie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Portugalię; ustawodawca przewidział możliwość, aby zwolnienie nadal miało zastosowanie, jeżeli wierzyciel ma siedzibę lub rzeczywiste centrum zarządzania w innym państwie członkowskim Unii lub w państwie, z którym zawarto umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodów i majątku, z wyjątkiem sytuacji, gdy transakcje finansowe są dokonywane za pośrednictwem instytucji kredytowych lub spółek finansowych mających siedzibę za granicą, bądź spółek zależnych lub oddziałów z siedzibą za granicą instytucji kredytowych lub spółek finansowych mających siedzibę na terytorium krajowym.
- 29 Zatem, transakcje finansowe, które stanowią transfer nadwyżki sald z rachunku bankowego skarżącej na rachunek centralny, są wyłączone z możliwości zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 lit. g) CIS, podczas gdy transakcje, które skutkują wykorzystaniem środków pieniężnych przekazanych z rachunku centralnego na indywidualny rachunek bankowy skarżącej, mogą być przedmiotem tego zwolnienia, o ile spełnione zostały określone w tym przepisie przesłanki dotyczące miejsca i celu transakcji.
- 30 Strony nie kwestionują, że sporna umowa przewiduje w każdym przypadku jej automatyczne przedłużenie na okresy roczne, chyba że strony postanowią inaczej, a biorąc pod uwagę, że okres jej obowiązywania był sukcesywnie przedłużany, jest to kredyt udzielony na czas nieokreślony lub niemożliwy do określenia, zatem biorąc pod uwagę, iż przesłanki zwolnienia mają charakter kumulatywny, jak przewidział to ustawodawca, należy już na wstępie stwierdzić, że przesłanki

- zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 lit. h) CIS nie zostały spełnione.
- 31 AT doszedł zatem do wniosku, że sporne decyzje ustalające wysokość należnej opłaty skarbowej nie są obarczone żadną niezgodnością z prawem, ani w wyniku błędnej wykładni, ani z innych względów.
- 32 Skarżąca utrzymuje, że należy zastosować wykładnię przyjętą w pierwotnym orzeczeniu, zgodnie z którą przewidziane w art. 7 ust. 2 CIS wyłączenie zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 lit. g) CIS, w przypadku gdy dłużnik (pożyczkobiorca) nie posiada siedziby lub rzeczywistego centrum zarządzania w Portugalii, lecz w państwie członkowskim Unii Europejskiej, stanowi nieuzasadnione ograniczenie swobodnego przepływu kapitału, o którym mowa w art. 63 TFUE, i w związku z tym, zgodnie z art. 8 ust. 4 konstytucji Republiki Portugalskiej, nie może mieć zastosowania.
- 33 Zdaniem skarżącej stosowanie przywołanego ust. 2 prowadzi do ograniczenia przepływu kapitału, ponieważ pozbawia rezydentów państwa członkowskiego możliwości skorzystania ze zwolnienia podatkowego, które to ograniczenie w sposób oczywisty wynika z następujących okoliczności:
- pożyczkodawca w Portugalii + pożyczkobiorca w UE = brak zwolnienia na podstawie art. 7 ust. 2 CIS;
  - pożyczkodawca w Unii Europejskiej + pożyczkobiorca w Portugalii = zwolnienie na podstawie art. 7 ust. 1 lit. g) i ust. 2 CIS;
  - pożyczkodawca w Portugalii + pożyczkobiorca w Portugalii = zwolnienie na podstawie art. 7 ust. 1 lit. g) CIS.
- 34 Innymi słowy, podmiot posiadający siedzibę w Unii Europejskiej, który zawiera (jako dłużnik) umowę pożyczki z podmiotem portugalskim, jest pozbawiony możliwości skorzystania ze zwolnienia i musi zapłacić opłatę skarbową, która nie jest wymagana od dłużnika posiadającego siedzibę w Portugalii, który zawiera umowę pożyczki z podmiotem posiadającym siedzibę w Unii Europejskiej lub z podmiotem posiadającym siedzibę w Portugalii, zatem różnica w traktowaniu i ograniczenie przepływu kapitału są oczywiste.
- 35 Nie chodzi o ograniczenie dozwolone na mocy art. 65 TFUE, ponieważ te dwie sytuacje należy uznać za porównywalne i nie istnieje żaden wzgląd związany z interesem ogólnym lub interesem publicznym, który uzasadniałby taką dyskryminację.
- 36 Procuradora-Geral Adjunta (zastępca prokuratora generalnego) uważa, że należy uwzględnić stanowisko skarżącej, ponieważ – jak twierdzi skarżąca – norma zawarta w art. 7 ust. 2 CIS ma charakter dyskryminujący i stanowi nieuzasadnione ograniczenie swobodnego przepływu kapitału zagwarantowanego w art. 63 TFUE.

**Zwięzłe uzasadnienie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym**

- 37 W niniejszej sprawie przedstawione zostało pytanie w przedmiocie zgodności przepisu prawa takiego, jak art. 7 ust. 2 CIS, zgodnie z którym krótkoterminowe transakcje środkami pieniężnymi dokonywane między dwoma podmiotami posiadającymi siedzibę w Portugalii lub transakcje, w których pożyczkobiorca posiada siedzibę na terytorium Portugalii (a wierzyciel posiada siedzibę w Unii Europejskiej) są zwolnione z opłaty skarbowej, lecz zwolnienie to nie ma zastosowania w odniesieniu do transakcji, w których pożyczkobiorca (dłużnik) posiada siedzibę w państwie członkowskim Unii Europejskiej, a pożyczkodawca (wierzyciel) posiada siedzibę w Portugalii, z zasadami niedyskryminacji i swobodnego przepływu kapitału, o których mowa w art. 18 TFUE, art. 63 TFUE i art. 65 ust. 3 TFUE, które mają zastosowanie w wewnętrznym porządku prawnym na mocy art. 8 ust. 4 konstytucji Republiki Portugalskiej.
- 38 Artykuł 7 ust. 1 lit. g) CIS, w wersji obowiązującej w 2017 r., zwalnia z OS „transakcje finansowe, w tym naliczone odsetki, o okresie obowiązywania krótszym niż jeden rok, pod warunkiem że ich jedynym celem jest pokrycie niedoborów środków pieniężnych [...], dokonywane na rzecz spółki, z którą pozostaje się w stosunku dominacji lub powiązania w ramach grupy”.
- 39 Jednakże art. 7 ust. 2 CIS ogranicza zakres zastosowania zwolnienia stanowiąc, że postanowienia lit. g) „nie mają zastosowania w przypadku, gdy jedna ze stron nie posiada siedziby lub rzeczywistego centrum zarządzania na terytorium krajowym”.
- 40 Ustawa przewiduje jednak wyjątek od wyłączenia tego zwolnienia „w przypadku, gdy wierzyciel posiada siedzibę lub rzeczywiste centrum zarządzania w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie, z którym Portugalia zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, w którym to przypadku zwolnienie ma zastosowanie” oraz, jeżeli żadne transakcje finansowe nie zostały wcześniej dokonane z instytucjami kredytowymi lub spółkami finansowymi posiadającymi siedzibę za granicą lub ze spółkami zależnymi lub oddziałami z siedzibą za granicą instytucji kredytowych lub spółek finansowych mających siedzibę na terytorium krajowym.
- 41 Jak wskazano w sprzecznych orzeczeniach wydanych w odpowiednich postępowaniach, jedna ze stron transakcji *cash pooling* [*konsolidacji środków pieniężnych*] nie posiadała siedziby ani rzeczywistego centrum zarządzania na terytorium krajowym, lecz we Francji, w związku z czym, zgodnie z art. 7 ust. 2 CIS, zastosowanie zwolnienia byłoby co do zasady wykluczone, a transakcja podlegałaby opłacie skarbowej.
- 42 Z drugiej strony nie zostały spełnione przesłanki zastosowania wyjątku od wyłączenia tego zwolnienia, ponieważ przywołany art. 7 ust. 2 stanowi, że prawo do zwolnienia ma nadal zastosowanie jedynie wtedy, gdy wierzyciel posiada siedzibę lub rzeczywiste centrum zarządzania w innym państwie członkowskim



Unii Europejskiej lub w państwie, z którym Portugalia zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, co nie ma miejsca w niniejszej sprawie, ponieważ skarżąca posiada siedzibę w Portugalii.

- 43 W świetle przywołanego uregulowania zwolnienie z opłaty skarbowej nie ma miejsca w przypadku takich umów *cash pooling* [*konsolidacji środków pieniężnych*], w których wierzyciel posiada siedzibę lub rzeczywiste centrum zarządzania w Portugalii, a dłużnik posiada miejsce zamieszkania w państwie członkowskim Unii Europejskiej lub w państwie, z którym Portugalia zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania.
- 44 W tym miejscu pojawia się przywołane powyżej pytanie w przedmiocie zgodności prawa krajowego z prawem Unii Europejskiej.
- 45 W pierwotnym orzeczeniu przyjęto, że orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości pozwala na udzielenie jasnej odpowiedzi na przedstawione pytania w przedmiocie prawa Unii, bez konieczności wystąpienia z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE, w ten sposób, że art. 7 ust. 2 CIS jest niezgodny z prawem Unii. Z drugiej strony, w zaskarżonym orzeczeniu również uznano, że nie jest konieczne wystąpienie z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, lecz przyjęto rozwiązanie przeciwne.
- 46 W pierwotnym orzeczeniu odniesiono się do wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 14 października 1999 r. w sprawie C-439/97, Sandoz GmbH, podsumowując przywołane w nim orzecznictwo w następujący sposób:
- zakaz zawarty w art. 63 ust. 1 TFUE (poprzednio: art. 73b ust. 1 TWE i art. 56 TWE) dotyczy wszelkich ograniczeń w przepływie kapitału między państwami członkowskimi oraz między państwami członkowskimi a państwami trzecimi (pkt 18);
  - uregulowanie, które pozbawia rezydentów państwa członkowskiego możliwości skorzystania z ewentualnego zwolnienia z opodatkowania, które może mieć zastosowanie do pożyczek zawartych poza terytorium krajowym, jest środkiem mogącym zniechęcić ich do zawierania umów pożyczki z osobami posiadającymi miejsce zamieszkania w innych państwach członkowskich (pkt 19 tego wyroku, w którym przywołano wyrok z dnia 14 listopada 1995 r. Svensson i Gustavsson, C-484/93, Rec. s. I-3955, pkt 10);
  - z powyższego wynika, że uregulowanie takie stanowi ograniczenie w przepływie kapitału w rozumieniu art. 63 ust. 1 TFUE (poprzednio: art. 73b TWE i 56 TWE) (pkt 20).
- 47 W pierwotnym orzeczeniu stwierdzono zatem, że w takim przypadku wyłączone jest zastosowanie zwolnienia, o którym mowa w art. 7 ust. 1 lit. g) CIS. W świetle tego uregulowania rezydenci państwa członkowskiego (w tym przypadku Francji)

są pozbawieni możliwości skorzystania z ewentualnego zwolnienia z opłaty skarbowej, które może mieć zastosowanie do pożyczek zawartych poza terytorium ich państwa. Zgodnie z pierwotnym orzeczeniem do tego wniosku należy dojść niezależnie od tego, czy podatnikiem jest wierzyciel (skarżąca), czy też dłużnik.

- 48 Przy tym okoliczność, że podatnikiem jest wierzyciel (skarżąca), a nie dłużnik (którego siedziba znajduje się we Francji), miała kluczowe znaczenie dla przyjęcia w zaskarżonym orzeczeniu przeciwnego rozwiązania.
- 49 W zaskarżonym orzeczeniu przyjęto, że sporne uregulowanie dotyczące OS nie przewiduje odmiennego traktowania dla celów podatkowych podatników (wierzycieli, pożyczkodawców) będących rezydentami w Portugalii ze względu na przynależność państwową lub rezydencję pożyczkobiorców. W każdym z tych przypadków opłata skarbową przewidziana w pozycji 17.1.4. ma zastosowanie wobec wierzyciela będącego rezydentem, a kredytobiorcy wierzyciela lub pożyczkodawcy będącego rezydentem na terytorium krajowym nie są traktowani inaczej, jako podmioty gospodarcze będące użytkownikami udzielonego kredytu, w zależności od ich przynależności państwowej lub miejsca rezydencji. W obu przypadkach pożyczkobiorcy mogą zostać zobowiązani do zapłaty w przypadku niewywiązania się ze zobowiązań przez podatnika będącego pożyczkodawcą ze względu na mechanizm niewłaściwej substytucji podatkowej. Dłużnicy będący rezydentami w Portugalii nie są również narażeni na wyższe obciążenia podatkowe z tytułu opłaty skarbowej, jeżeli zdecydują się na zawarcie umów pożyczki z wierzycielami, którzy posiadają siedzibę w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej, co miałyby im uniemożliwiać lub zniechęcać ich do zawierania takich umów. Innymi słowy, dłużnicy będący rezydentami w Portugalii nie są nigdy karani za sam fakt zawarcia umowy pożyczki z pożyczkodawcą niebędącym rezydentem, zamiast zawarcia jej z pożyczkodawcą będącym rezydentem. W zaskarżonym orzeczeniu wskazano również, że w przypadku umów *cash pooling* [*konsolidacji środków pieniężnych*] opłata skarbową obciąża bezpośrednio wierzycieli, a nie dłużników, że nie znajdują się oni w obiektywnie porównywalnej sytuacji oraz, że nie jest właściwe stosowanie tych samych przepisów prawa do różnych sytuacji lub różnych przepisów prawa do tych samych sytuacji.
- 50 Ze względu na szczególny charakter niniejszej sprawy, która budzi wątpliwości w przedmiocie wykładni prawa Unii Europejskiej i która może prowadzić do wydania przeciwnych rozstrzygnięć, uznaje się za konieczne, aby Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wypowiedział się bezpośrednio w przedmiocie przedstawionego pytania prejudycjalnego.