Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)

της 20ής Ιουνίου 2024*

«Προδικαστική παραπομπή – Φορολογία – Άρθρο 63 ΣΛΕΕ – Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων – Τέλος χαρτοσήμου – Πράξεις βραχυπρόθεσμης διαχειρίσεως ρευστών διαθεσίμων – Δανειολήπτες κάτοικοι ημεδαπής και δανειολήπτες κάτοικοι αλλοδαπής – Διαφορετική μεταχείριση – Περιορισμός»

Στην υπόθεση C-420/23,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Πορτογαλία) με απόφαση της 24ης Μαΐου 2023, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 7 Ιουλίου 2023, στο πλαίσιο της δίκης

Faurécia – Assentos de Automóvel Lda

κατά

Autoridade Tributária e Aduaneira,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz, πρόεδρο τμήματος, P. G. Xuereb και A. Kumin (εισηγητή), δικαστές,

γενική εισαγγελέας: J. Kokott

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– η Faurécia – Assentos de Automóvel Lda, εκπροσωπούμενη από τις M. D. Soares και S. Soares, advogadas,

– η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις P. Barros da Costa, H. Gomes Magno και A. Rodrigues,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τους P. Caro de Sousa και W. Roels,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 18 και 63 ΣΛΕΕ, καθώς και του άρθρου 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ.

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Faurécia – Assentos de Automóvel Lda (στο εξής: Faurécia) και της Autoridade Tributária e Aduaneira (φορολογικής και τελωνειακής αρχής, Πορτογαλία), σχετικά με την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί των πράξεων βραχυπρόθεσμης διαχειρίσεως ρευστών διαθεσίμων.

Το πορτογαλικό δίκαιο

3 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, του Código do Imposto do Selo (Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: CIS), ορίζει τα εξής:

«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.»

4 Το άρθρο 7, παράγραφοι 1 και 2, του CIS προβλέπει τα ακόλουθα:

«1. Απαλλάσσονται επίσης του τέλους χαρτοσήμου:

[…]

ζ) οι χρηματοοικονομικές πράξεις, περιλαμβανομένων των σχετικών τόκων, διαρκείας μη υπερβαίνουσας το ένα έτος, υπό τον όρο ότι αποσκοπούν αποκλειστικώς στην κάλυψη ελλείψεων ταμειακών διαθεσίμων και πραγματοποιούνται από εταιρίες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών (ΕΚΕΣ) υπέρ εταιριών στις οποίες κατέχουν μερίδια συμμετοχών, καθώς και πράξεις που πραγματοποιούνται από άλλες εταιρίες υπέρ εταιριών τις οποίες ελέγχουν ή εταιριών των οποίων κατέχουν τουλάχιστον το 10 % του κεφαλαίου με δικαίωμα ψήφου ή των οποίων η αξία κτήσεως δεν είναι μικρότερη των 5 000 000 ευρώ, σύμφωνα με τον τελευταίο εγκεκριμένο ισολογισμό, και οι χρηματοοικονομικές πράξεις που πραγματοποιούνται υπέρ εταιρίας με την οποία υφίσταται σχέση ελέγχου ή συμμετοχής στον ίδιο όμιλο·

[…]

2. Το άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχεία ζ′ και η′, δεν έχει εφαρμογή σε περίπτωση κατά την οποία κάποιος εκ των εμπλεκομένων δεν έχει την έδρα του ή την πραγματική διοίκησή του στην εθνική επικράτεια, εξαιρουμένων των περιπτώσεων στις οποίες ο πιστωτής έχει την έδρα του ή την πραγματική διοίκησή του σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος ως προς το

οποίο έχει εφαρμογή σύμβαση συναφθείσα με την Πορτογαλική Δημοκρατία με σκοπό την αποφυγή της διπλής φορολογήσεως του εισοδήματος και της περιουσίας, οπότε εξακολουθεί να υφίσταται δικαίωμα απαλλαγής, εκτός αν ο πιστωτής προέβη προηγουμένως στις πράξεις χρηματοδοτήσεως που προβλέπονται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχεία ζ′ και η′, μέσω πράξεων που πραγματοποιήθηκαν με εγκατεστημένα στην αλλοδαπή πιστωτικά ιδρύματα ή χρηματοοικονομικές εταιρίες ή με εδρεύουσες στην αλλοδαπή θυγατρικές ή παραρτήματα εγκατεστημένων στην εθνική επικράτεια πιστωτικών ιδρυμάτων ή χρηματοοικονομικών εταιριών.»

5 Το σημείο 17 του Γενικού Πίνακα για το Τέλος Χαρτοσήμου, το οποίο φέρει τον τίτλο «Χρηματοοικονομικές πράξεις», έχει ως εξής:

«17.1. Για τη χρήση της πιστώσεως, υπό τη μορφή κεφαλαίων, στοιχείων ενεργητικού ή άλλων αξιών, βάσει της χορηγήσεως της πιστώσεως για οποιαδήποτε αιτία, περιλαμβανομένων της εκχωρήσεως απαιτήσεων, της πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων και των πράξεων διαχειρίσεως ρευστών διαθεσίμων οσάκις συνεπάγονται οποιασδήποτε μορφής χρηματοδότηση του εκδοχέα, του προσχωρούντος ή του οφειλέτη, διευκρινιζομένου ότι η παράταση της διάρκειας ισχύος της συμβάσεως λογίζεται πάντοτε ως νέα χορήγηση πιστώσεως – μέχρις της αντίστοιχης αξίας της, αναλόγως της διάρκειας:

[…]

17.1.4. η πίστωση που χρησιμοποιείται υπό τη μορφή τρεχούμενου λογαριασμού, υπεραναλήψεως ή υπό οποιαδήποτε άλλη μορφή της οποίας η διάρκεια χρήσεως δεν καθορίζεται ή δεν δύναται να καθορισθεί, επί του μηνιαίου μέσου όρου ο οποίος συνίσταται στο άθροισμα των ημερησίως καταχωριζόμενων ληξιπρόθεσμων οφειλών, επί ένα μήνα, διά του 30 – [με συντελεστή] 0,04 %.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

6 Η Faurécia, εταιρία εγκατεστημένη στην Πορτογαλία, δραστηριοποιείται στον τομέα της υπεργολαβίας του κλάδου της αυτοκινητοβιομηχανίας. Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης, ανήκε στις εταιρίες Faurécia Investments SA (99,99 %) και Financière Faurécia SA (0,01 %), αμφότερες εγκατεστημένες στη Γαλλία και ανήκουσες στον ίδιο όμιλο (στο εξής: όμιλος Faurécia).

7 Με σκοπό την ταμειακή διαχείριση εντός του ομίλου Faurécia, τον Φεβρουάριο του 2000 συνήφθη μεταξύ των οντοτήτων του εν λόγω ομίλου σύμβαση συγκεντρωτικής ταμειακής διαχειρίσεως (cash pooling), βάσει της οποίας η συγκεκριμένη διαχείριση θα ανετίθετο στη Financière Faurécia. Κατά την εν λόγω σύμβαση, τα ταμειακά πλεονάσματα ορισμένων οντοτήτων του ομίλου Faurécia έπρεπε να μεταφερθούν, υπό τη μορφή της χορηγήσεως έντοκων δανείων, στον λογαριασμό της Faurécia Investments, η οποία θα αναλάμβανε εν συνεχεία, μέσω των συγκεκριμένων κεφαλαίων, να καλύψει τις ταμειακές ανάγκες άλλων οντοτήτων του ομίλου Faurécia.

8 Στο ανωτέρω πλαίσιο συνήφθη σύμβαση δανείου μεταξύ της Faurécia, ως δανείστριας, και της Faurécia Investments, ως δανειολήπτριας. Βάσει της συγκεκριμένης συμβάσεως, η οποία τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2011, η Faurécia χορήγησε στη Faurécia Investments δάνειο υπό τη μορφή ανανεώσιμης ενιαύσιας πιστώσεως, μεγίστου ύψους 65 εκατομμυρίων ευρώ, έναντι

καταβολής τόκων υπολογιζόμενων στο τέλος κάθε μήνα βάσει της μηνιαίας χρήσεως της πιστώσεως. Η εν λόγω σύμβαση τροποποιήθηκε επανειλημμένως μεταγενέστερα, όσον αφορά, μεταξύ άλλων, τη διάρκειά της και το μέγιστο ποσό του δανείου.

9 Κατόπιν τεσσάρων φορολογικών ελέγχων οι οποίοι διενεργήθηκαν το 2019 και αφορούσαν τα οικονομικά έτη 2014 έως 2017, η φορολογική και τελωνειακή αρχή εξέδωσε διορθωτική πράξη επιβολής φόρου, εκτιμώντας ότι τέτοιες πράξεις χορηγήσεως δανείων από τη Faurécia υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου.

10 Κατόπιν της απορρίψεως της διοικητικής προσφυγής που είχε ασκήσει κατά της ως άνω διορθωτικής πράξεως επιβολής φόρου, η Faurécia άσκησε ενώπιον του Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικού δικαστηρίου φορολογικών διαφορών (κέντρου διαιτησίας διοικητικών υποθέσεων – CAAD), Πορτογαλία] προσφυγή με την οποία προέβαλλε, ιδίως, παραβίαση των αρχών της απαγορεύσεως των διακρίσεων και της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων που κατοχυρώνονται, αντιστοίχως, στα άρθρα 18 και 63 ΣΛΕΕ. Το εν λόγω διαιτητικό δικαστήριο εξέδωσε απόφαση στις 3 Νοεμβρίου 2020, με την οποία απέρριψε την προσφυγή της Faurécia. Με προγενέστερη απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2020, όμως, επί υποθέσεως που αφορούσε τους ίδιους διαδίκους και τα ίδια πραγματικά περιστατικά, εκδοθείσα βάσει εθνικής νομοθεσίας που δεν τροποποιήθηκε έκτοτε, το συγκεκριμένο διαιτητικό δικαστήριο είχε κρίνει ότι η είσπραξη του τέλους χαρτοσήμου αντέβαινε στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.

11 Η Faurécia άσκησε αναίρεση κατά της αποφάσεως του Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικού δικαστηρίου φορολογικών διαφορών (κέντρου διαιτησίας διοικητικών υποθέσεων – CAAD)] της 3ης Νοεμβρίου 2020 ενώπιον του Supremo Tribunal Administrativo (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου, Πορτογαλία), ήτοι του αιτούντος δικαστηρίου, προβάλλοντας ότι η εν λόγω απόφαση αντέβαινε σε εκείνην την οποία εξέδωσε το ίδιο διαιτητικό δικαστήριο στις 6 Οκτωβρίου 2020.

12 Το αιτούν δικαστήριο καλείται ως εκ τούτου να ελέγξει αν οι κρίσιμες διατάξεις του CIS είναι σύμφωνες με το δίκαιο της Ένωσης. Το αιτούν δικαστήριο διευκρινίζει συναφώς ότι, κατ' αρχήν, η απαλλαγή από το τέλος χαρτοσήμου η οποία προβλέπεται στο άρθρο 7, παράγραφος 1, στοιχείο ζ', του CIS τυγχάνει εφαρμογής στις επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης χρηματοοικονομικές πράξεις. Εντούτοις, το άρθρο 7, παράγραφος 2, του CIS περιορίζει το πεδίο εφαρμογής της συγκεκριμένης απαλλαγής, καθόσον αυτή δεν έχει εφαρμογή σε περίπτωση κατά την οποία κάποιος από τους συμβαλλομένους ή μετέχοντες στην πράξη δεν έχει την έδρα του ή την πραγματική διοίκησή του στην Πορτογαλία.

13 Μολονότι το άρθρο 7, παράγραφος 2, του CIS προβλέπει μια εξαίρεση από τον κανόνα περί αποκλεισμού από την απαλλαγή, η συγκεκριμένη εξαίρεση τυγχάνει εφαρμογής μόνο σε περίπτωση κατά την οποία ο δανειστής έχει την έδρα του ή την πραγματική διοίκησή του σε άλλο κράτος μέλος της Ένωσης ή σε κράτος με το οποίο η Πορτογαλική Δημοκρατία έχει συνάψει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογήσεως του εισοδήματος και της περιουσίας. Εν προκειμένω, όμως, ο δανειστής, ήτοι η Faurécia, εδρεύει στην Πορτογαλία, με αποτέλεσμα η περίπτωση της εν λόγω εταιρίας να μην εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω εξαιρέσεως.

14 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει επίσης ότι, με την απόφαση της 6ης Οκτωβρίου 2020, το Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών διαφορών (κέντρο διαιτησίας διοικητικών υποθέσεων –

CAAD)] έκρινε ότι το άρθρο 7, παράγραφος 2, του CIS συνιστούσε περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, καθόσον οι διαμένοντες στα λοιπά κράτη μέλη στερούνται, όσον αφορά το τέλος χαρτοσήμου, της δυνατότητας να τύχουν της απαλλαγής η οποία ισχύει για τα δάνεια των οποίων οι δανειολήπτες είναι κάτοικοι Πορτογαλίας.

15 Αντιθέτως, στην απόφαση της 3ης Νοεμβρίου 2020, το γεγονός ότι, εν προκειμένω, υποκείμενος στο τέλος χαρτοσήμου είναι ο δανειστής, συγκεκριμένα δε η Faurécia, και όχι ο εγκατεστημένος στη Γαλλία οφειλέτης, θεωρήθηκε καθοριστικής σημασίας προκειμένου να συναχθεί το αντίθετο συμπέρασμα από εκείνο της αποφάσεως της 6ης Οκτωβρίου 2020. Ως εκ τούτου, όπως επισημαίνει το αιτούν δικαστήριο, με την απόφαση της 3ης Νοεμβρίου 2020, το Tribunal Arbitral em Matéria Tributária (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [διαιτητικό δικαστήριο φορολογικών διαφορών (κέντρο διαιτησίας διοικητικών υποθέσεων – CAAD)] έκρινε ότι, ως προς το τέλος χαρτοσήμου, οι δανειστές που είναι κάτοικοι Πορτογαλίας ουδόλως τυγχάνουν διαφοροποιημένης φορολογικής μεταχειρίσεως αναλόγως της ιθαγένειας ή της κατοικίας των δανειοληπτών τους.

16 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο 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 [CIS], βάσει των οποίων απαλλάσσονται από το τέλος χαρτοσήμου οι πράξεις βραχυπρόθεσμης διαχείρισης ρευστών διαθεσίμων που συνάπτονται μεταξύ δύο οντοτήτων εγκατεστημένων στην Πορτογαλία ή οι συμβάσεις στις οποίες ο δανειολήπτης διαμένει στην ημεδαπή (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;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

17 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν τα άρθρα 18 και 63, καθώς και το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους βάσει της οποίας οι πράξεις βραχυπρόθεσμης διαχειρίσεως ρευστών διαθεσίμων απαλλάσσονται από το τέλος χαρτοσήμου όταν αφορούν δύο οντότητες εγκατεστημένες στο εν λόγω κράτος μέλος ή όταν ο δανειολήπτης είναι εγκατεστημένος σε αυτό, πλην όμως δεν απαλλάσσονται σε περίπτωση κατά την οποία ο δανειστής είναι εγκατεστημένος στο συγκεκριμένο κράτος μέλος, ο δε δανειολήπτης είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος.

Επί των εφαρμοστέων αρχών και ελευθεριών

18 Υπενθυμίζεται εκ προοιμίου ότι το άρθρο 18 ΣΛΕΕ μπορεί να εφαρμοσθεί αυτοτελώς μόνο σε καταστάσεις διεπόμενες από το δίκαιο της Ένωσης, για τις οποίες η Συνθήκη ΛΕΕ δεν προβλέπει ειδική απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων [απόφαση της 18ης Μαρτίου 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Φόρος υπεραξίας ακινήτου), C-388/19, EU:C:2021:212, σκέψη 20 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

19 Πάντως, όσον αφορά την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων, η Συνθήκη ΛΕΕ επιβάλλει, ιδίως με το άρθρο 63, ειδική απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων [απόφαση της 18ης Μαρτίου 2021, Autoridade Tributária e Aduaneira (Φόρος υπεραξίας ακινήτου), C-388/19, EU:C:2021:212, σκέψη 21 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία]. Επιπλέον, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι τα δάνεια που χορηγούνται από κατοίκους ημεδαπής σε κατοίκους αλλοδαπής, όπως τα επίμαχα στην υπόθεση της κύριας δίκης, συνιστούν κινήσεις κεφαλαίων που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 63 ΣΛΕΕ (πρβλ. απόφαση της 14ης Οκτωβρίου 1999, Sandoz, C-439/97, EU:C:1999:499, σκέψη 7).

20 Ως εκ τούτου, το προδικαστικό ερώτημα πρέπει να εξετασθεί με γνώμονα αποκλειστικώς το άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

Επί της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων

21 Το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ απαγορεύει εν γένει τα εμπόδια στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ των κρατών μελών. Μεταξύ των μέτρων που απαγορεύονται από τη διάταξη αυτή, καθόσον συνιστούν περιορισμούς της κινήσεως κεφαλαίων, καταλέγονται και εκείνα που μπορούν να αποτρέψουν τους κατοίκους αλλοδαπής από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε κράτος μέλος ή να αποτρέψουν τους κατοίκους του εν λόγω κράτους μέλους από την πραγματοποίηση επενδύσεων σε άλλα κράτη (απόφαση της 27ης Απριλίου 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, σκέψη 42 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

22 Εν προκειμένω, από την αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι ο CIS προέβλεπε, σε περίπτωση χορηγήσεως δανείου από κάτοικο Πορτογαλίας, διαφορετικούς κανόνες φορολογήσεως αναλόγως με το αν ο δανειολήπτης κατοικούσε στην Πορτογαλία ή όχι, απαλλαγή δε από το τέλος χαρτοσήμου προβλεπόταν μόνο στην πρώτη περίπτωση.

23 Η ως άνω διαφορετική μεταχείριση δύναται να καταστήσει λιγότερο ελκυστικές για τους κατοίκους Πορτογαλίας επενδύσεις όπως η χορήγηση δανείων οι οποίες πραγματοποιούνται στην αλλοδαπή, σε σχέση με τις επενδύσεις στην πορτογαλική επικράτεια. Η συγκεκριμένη διαφορετική μεταχείριση παράγει επίσης περιοριστικό αποτέλεσμα έναντι των κατοίκων αλλοδαπής δανειοληπτών, καθόσον συνιστά για αυτούς εμπόδιο όσον αφορά τη συγκέντρωση κεφαλαίων στην Πορτογαλία, εμπόδιο το οποίο δεν αντιμετωπίζουν οι δανειολήπτες που είναι κάτοικοι ημεδαπής.

24 Στο πλαίσιο αυτό στερείται σημασίας το ότι, κατά την επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης πορτογαλική νομοθεσία, στο τέλος χαρτοσήμου υπόκειται ο εγκατεστημένος στην Πορτογαλία δανειστής και όχι ο εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος δανειολήπτης. Πράγματι, το γεγονός ότι η άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων καθίσταται λιγότερο ελκυστική λόγω εθνικής φορολογικής ρυθμίσεως η οποία αντιμετωπίζει διαφορετικά μια εσωτερική κατάσταση και μια διασυνοριακή αρκεί αφ’ εαυτού προκειμένου να καταδειχθεί η ύπαρξη περιορισμού.

25 Επιπλέον, δεν δύναται να καταδείξει την απουσία περιορισμού της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων ούτε το επιχείρημα της Πορτογαλικής Κυβερνήσεως ότι το τέλος χαρτοσήμου δεν συνιστά φορολογική επιβάρυνση για τον δανειστή, επειδή το βάρος του φόρου το φέρουν στην πράξη οι δανειολήπτες, δεδομένου ότι υφίσταται κατά κανόνα η δυνατότητα να εκπέσει το ποσό στο πλαίσιο του φόρου επί των κερδών.

26 Βεβαίως, όπως επισήμανε η ίδια η αναιρεσείουσα της κύριας δίκης στις γραπτές παρατηρήσεις της, δεν αποκλείεται το τέλος χαρτοσήμου να βαρύνει εν τέλει τον δανειολήπτη, είτε επειδή ο δανειστής χρεώνει στον δανειολήπτη το αντίστοιχο ποσό, είτε επειδή ο φόρος απαιτείται ευθέως από τον δεύτερο σε περίπτωση μη καταβολής του από τον υποκείμενο στον φόρο. Εντούτοις, αφενός, η συγκεκριμένη διαπίστωση ουδόλως μεταβάλλει το ότι, βάσει της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνικής ρυθμίσεως, στο τέλος χαρτοσήμου υπόκειται ο δανειστής. Αφετέρου, εν πάση περιπτώσει, όπως επισημάνθηκε στη σκέψη 23 της παρούσας αποφάσεως, η επίμαχη ρύθμιση συνεπάγεται περιοριστικό αποτέλεσμα όχι μόνον έναντι των κατοίκων ημεδαπής δανειστών, αλλά και έναντι των δανειοληπτών που είναι κάτοικοι αλλοδαπής.

27 Ως εκ τούτου, εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης συνιστά περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας κεφαλαίων, ο οποίος απαγορεύεται, κατ' αρχήν, από το άρθρο 63 ΣΛΕΕ.

28 Τούτου δοθέντος, βάσει του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ, το άρθρο 63 ΣΛΕΕ δεν θίγει το δικαίωμα των κρατών μελών να εφαρμόζουν τις οικείες διατάξεις της φορολογικής τους νομοθεσίας οι οποίες διακρίνουν μεταξύ φορολογουμένων που δεν βρίσκονται στην ίδια κατάσταση όσον αφορά την κατοικία τους ή τον τόπο όπου είναι επενδεδυμένα τα κεφάλαιά τους.

29 Από πάγια νομολογία προκύπτει ότι το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ, καθόσον εισάγει παρέκκλιση από τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Επομένως, η εν λόγω διάταξη δεν μπορεί να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι κάθε φορολογική ρύθμιση που προβλέπει διάκριση μεταξύ των φορολογουμένων αναλόγως του τόπου όπου κατοικούν ή του κράτους εντός του οποίου επενδύουν τα κεφάλαιά τους συμβιβάζεται άνευ ετέρου με τη Συνθήκη [απόφαση της 16ης Νοεμβρίου 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Υπεραξίες επί μεταβιβάσεων μετοχών), C-472/22, EU:C:2023:880, σκέψη 27 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

30 Πράγματι, η διαφορετική μεταχείριση την οποία επιτρέπει το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ δεν μπορεί να αποτελεί, κατά την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, ούτε μέσο αυθαιρέτων διακρίσεων ούτε συγκεκαλυμμένο περιορισμό. Το Δικαστήριο έχει κρίνει, ως εκ τούτου, ότι τέτοια διαφορετική μεταχείριση μπορεί να επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που αφορά καταστάσεις οι οποίες δεν είναι αντικειμενικώς παρεμφερείς ή, διαφορετικά, στην περίπτωση που δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος [απόφαση της 16ης Νοεμβρίου 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Υπεραξίες επί μεταβιβάσεων μετοχών), C-472/22, EU:C:2023:880, σκέψη 28 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

31 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο ενδεχομένως παρεμφερής χαρακτήρας μιας διασυνοριακής κατάστασης με μια εσωτερική κατάσταση του κράτους μέλους πρέπει να εξετάζεται λαμβανομένων υπόψη του σκοπού που επιδιώκεται από τις επίμαχες εθνικές διατάξεις, καθώς και του αντικειμένου και του περιεχομένου τους. Μόνον τα ουσιώδη κριτήρια διακρίσεως που προβλέπονται από την επίμαχη νομοθεσία πρέπει να λαμβάνονται υπόψη προκειμένου να εκτιμηθεί αν η διαφορετική μεταχείριση που απορρέει από την εν λόγω νομοθεσία αποτελεί συνέπεια μιας αντικειμενικής διαφοράς των καταστάσεων [απόφαση της 16ης Νοεμβρίου 2023, Autoridade Tributária e Aduaneira (Υπεραξίες επί μεταβιβάσεων μετοχών), C-472/22, EU:C:2023:880, σκέψη 29 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].

32 Ως προς το ανωτέρω ζήτημα, αφενός, ούτε το αιτούν δικαστήριο ούτε η Πορτογαλική Κυβέρνηση διευκρίνισαν τον σκοπό που επιδιώκεται με τη μερική απαλλαγή από το τέλος χαρτοσήμου την οποία προβλέπει η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση.

33 Αφετέρου, το μόνο κριτήριο διακρίσεως που προβλέπει η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης εθνική ρύθμιση βασίζεται στον τόπο κατοικίας του δανειολήπτη, δεδομένου ότι οι πράξεις βραχυπρόθεσμης διαχειρίσεως ρευστών διαθεσίμων απαλλάσσονται από το τέλος χαρτοσήμου σε περίπτωση που αφορούν δύο εγκατεστημένες στην Πορτογαλία οντότητες ή σε περίπτωση κατά την οποία ο δανειολήπτης είναι εγκατεστημένος στο εν λόγω κράτος μέλος, πλην όμως δεν απαλλάσσονται σε περίπτωση κατά την οποία ο δανειολήπτης είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος.

34 Ωστόσο, όπως επισήμανε η Επιτροπή στις γραπτές παρατηρήσεις της, όσον αφορά το εισπραττόμενο στην Πορτογαλία τέλος χαρτοσήμου, η περίπτωση δανείου χορηγούμενου σε δανειολήπτη κάτοικο ημεδαπής φαίνεται να είναι παρεμφερής εκείνης του δανείου που χορηγείται σε δανειολήπτη κάτοικο αλλοδαπής, δεδομένου ότι ο συγκεκριμένος φόρος υπολογίζεται για κάθε πράξη χωριστά, με την εφαρμογή σταθερού φορολογικού συντελεστή, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαίτερων περιστάσεων της πράξεως.

35 Ως εκ τούτου, λαμβανομένων υπόψη του σκοπού και του περιεχομένου της επίμαχης στην υπόθεση της κύριας δίκης ρυθμίσεως, η οφειλόμενη στην εν λόγω ρύθμιση διαφορετική μεταχείριση δεν φαίνεται να στηρίζεται, υπό την επιφύλαξη διακριβώσεως εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου, σε αντικειμενική διαφορά καταστάσεων.

36 Κατά τα λοιπά, ούτε το αιτούν δικαστήριο ούτε η Πορτογαλική Κυβέρνηση επικαλέσθηκαν επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος ο οποίος θα μπορούσε να δικαιολογήσει τον οφειλόμενο στη συγκεκριμένη ρύθμιση περιορισμό.

37 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους βάσει της οποίας οι πράξεις βραχυπρόθεσμης διαχειρίσεως ρευστών διαθεσίμων απαλλάσσονται από το τέλος χαρτοσήμου όταν αφορούν δύο οντότητες εγκατεστημένες στο εν λόγω κράτος μέλος, πλην όμως δεν απαλλάσσονται σε περίπτωση κατά την οποία ο δανειολήπτης είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος.

Επί των δικαστικών εξόδων

38 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έκτο τμήμα) αποφαίνεται:

Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους βάσει της οποίας οι πράξεις βραχυπρόθεσμης διαχειρίσεως ρευστών διαθεσίμων απαλλάσσονται από το τέλος χαρτοσήμου όταν αφορούν δύο οντότητες εγκατεστημένες στο εν λόγω κράτος μέλος, πλην όμως δεν απαλλάσσονται σε περίπτωση κατά την οποία ο δανειολήπτης είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος.

(υπογραφές)