



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)

της 30ής Απριλίου 2020*

«Προδικαστική παραπομπή – Άρθρο 63 ΣΛΕΕ – Ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων – Φόρος επί των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών – Πράξεις οι οποίες αφορούν παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα των οποίων ο υποκείμενος τίτλος έχει εκδοθεί από ημεδαπή εταιρία του κράτους μέλους φορολογήσεως – Φόρος οφειλόμενος ανεξάρτητα από τον τόπο πραγματοποιήσεως της συναλλαγής – Διοικητικές υποχρεώσεις και υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων»

Στην υπόθεση C-565/18,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Commissione tributaria regionale per la Lombardia (δευτεροβάθμιο περιφερειακό φορολογικό δικαστήριο της Λομβαρδίας, Ιταλία) με απόφαση της 2ας Ιουλίου 2018, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Σεπτεμβρίου 2018, στο πλαίσιο της δίκης

Société Générale SA

κατά

Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

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

γενικός εισαγγελέας: G. Hogan

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Société Générale SA, εκπροσωπούμενη από τους D. Conti και C. Romano, avvocati, καθώς και από τον M. Gusmeroli, dottore commercialista,
- η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από τον P. Gentili, avvocato dello Stato,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον W. Roels και την F. Tomat,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 28ης Νοεμβρίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 18, 56 και 63 ΣΛΕΕ.
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Société Générale SA (στο εξής: Société Générale) και της Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso (φορολογικής αρχής – περιφερειακής διεύθυνσης Λομβαρδίας, υπηρεσία ενδίκων διαφορών, Ιταλία, στο εξής: φορολογική αρχή), σχετικά με αίτημα επιστροφής φόρου επί των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών με αντικείμενο παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα τον οποίο κατέβαλε η Société Générale.

Το ιταλικό δίκαιο

- 3 Το άρθρο 1 του legge n. 228 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2013) [νόμου 228/2012 περί διατάξεων που αφορούν την κατάρτιση του ετήσιου και του πολυετούς κρατικού προϋπολογισμού (νόμος για τη σταθερότητα 2013)], της 24ης Δεκεμβρίου 2012 (τακτικό συμπλήρωμα στην GURI αριθ. 302, της 29ης Δεκεμβρίου 2012, αριθ. 212, σ. 1, στο εξής: νόμος 228/2012), ορίζει στις παραγράφους 491, 492 και 494 τα ακόλουθα:

«491. Η μεταβίβαση της κυριότητας μετοχών και λοιπών συμμετοχικών χρηματοπιστωτικών μέσων [...] τα οποία εκδίδονται από εταιρίες που εδρεύουν στην ημεδαπή, καθώς και τίτλων παραστατικών των εν λόγω μέσων, ανεξαρτήτως του κράτους της έδρας του εκδότη, υπόκεινται σε φόρο επί των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών ανερχόμενο σε ποσοστό 0,2 % επί της αξίας της συναλλαγής. Στον ανωτέρω φόρο υπόκειται επίσης η μεταβίβαση της κυριότητας μετοχών που προέρχονται από τη μετατροπή ομολόγων. [...] Ο φόρος οφείλεται ανεξαρτήτως του τόπου πραγματοποιήσεως της συναλλαγής καθώς και του κράτους όπου έχουν την κατοικία ή την έδρα τους οι συμβαλλόμενοι. [...]

492. Οι συναλλαγές οι οποίες αφορούν παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα [...] των οποίων ο υποκείμενος τίτλος είναι κατά κύριο λόγο ένα ή περισσότερα χρηματοπιστωτικά μέσα της παραγράφου 491, ή των οποίων η αξία εξαρτάται κατά βάση από ένα ή περισσότερα χρηματοπιστωτικά μέσα της ίδιας παραγράφου, καθώς και οι συναλλαγές οι οποίες αφορούν τίτλους [...] με τις οποίες πραγματοποιείται αγορά ή πώληση κυρίως ενός ή περισσότερων χρηματοπιστωτικών μέσων της παραγράφου 491 ή αφορούν καταβολή μετρητών η οποία καθορίζεται με αναφορά κυρίως σε ένα ή περισσότερα χρηματοπιστωτικά μέσα της προηγούμενης παραγράφου, συμπεριλαμβανομένων των warrants [τίτλων επιλογής], των covered warrants [αντισταθμισμένων τίτλων επιλογής] και των certificates [πιστοποιητικών], υπόκεινται, κατά τον χρόνο της πραγματοποιήσεώς τους, σε φόρο σταθερού ύψους, το οποίο προσδιορίζεται αναλόγως του είδους του χρηματοπιστωτικού μέσου και της αξίας της συμβάσεως, σύμφωνα με τον πίνακα 3 που προσαρτάται στον παρόντα νόμο. Ο φόρος επιβάλλεται ανεξαρτήτως του τόπου πραγματοποιήσεως της συναλλαγής και του κράτους όπου έχουν την κατοικία ή την έδρα τους οι συμβαλλόμενοι. Σε περίπτωση που οι συναλλαγές που αναφέρονται στην πρώτη περίοδο προβλέπουν επίσης, ως μέθοδο διακανονισμού, τη μεταβίβαση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών χρηματοπιστωτικών μέσων, η μεταβίβαση του δικαιώματος κυριότητας των εν λόγω χρηματοπιστωτικών μέσων, η οποία επέρχεται κατά τον χρόνο του διακανονισμού, υπόκειται σε φόρο σύμφωνα με τους όρους και στο ποσοστό που προβλέπονται στην παράγραφο 491. [...]

[...]

494. Ο φόρος που προβλέπεται στην παράγραφο 491 βαρύνει εκείνον προς τον οποίο έγινε η μεταβίβαση· ο φόρος που προβλέπεται στην παράγραφο 492, στο ποσό που αυτός προσδιορίζεται, βαρύνει έκαστο των συμβαλλομένων στις οικείες συναλλαγές. Ο φόρος που προβλέπεται στις παραγράφους 491 και 492 δεν ισχύει όσον αφορά φορείς οι οποίοι παρεμβάλλονται στις ίδιες συναλλαγές. Σε περίπτωση μεταβιβάσεως της κυριότητας μετοχών και χρηματοπιστωτικών μέσων που προβλέπεται στην παράγραφο 491, καθώς και όσον αφορά συναλλαγές με χρηματοπιστωτικά μέσα που προβλέπονται στην παράγραφο 492, ο φόρος καταβάλλεται από τράπεζες, εταιρίες διαχείρισεως κεφαλαίων και επιχειρήσεις επενδύσεων που έχουν λάβει άδεια για την παροχή επενδυτικών υπηρεσιών και την άσκηση δραστηριοτήτων απευθυνόμενων στο κοινό σε επαγγελματική βάση [...] καθώς και από άλλους φορείς που εμπλέκονται στην εκτέλεση των συμφωνηθέντων στις ανωτέρω συναλλαγές, συμπεριλαμβανομένων των ενδιάμεσων φορέων που εδρεύουν στην αλλοδαπή. Όταν στην εκτέλεση των συμφωνηθέντων στη συναλλαγή εμπλέκονται περισσότεροι φορείς από τους αναφερόμενους στην τρίτη περίοδο, ο φόρος βαρύνει τον φορέα που λαμβάνει την εντολή εκτελέσεως άμεσα από τον αγοραστή ή τον τελικό αντισυμβαλλόμενο. Στις άλλες περιπτώσεις, ο φόρος καταβάλλεται από τον φορολογούμενο. Οι εδρεύοντες στην αλλοδαπή ενδιάμεσοι και λοιποί φορείς που εμπλέκονται στη συναλλαγή δύνανται να ορίσουν φορολογικό αντίκλητο [...] ο οποίος είναι υπεύθυνος, με τους ίδιους όρους και στον ίδιο βαθμό με τον φορέα που εδρεύει στην αλλοδαπή, όσον αφορά τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις συναλλαγές που αναφέρονται στις προηγούμενες παραγράφους. [...]»

- 4 Ο πίνακας 3, περί του οποίου γίνεται λόγος στο άρθρο 1, παράγραφος 492, του νόμου 228/2012, που περιλαμβάνεται σε παράρτημα αυτού και φέρει τον τίτλο «Πίνακας: φόρος επί των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών με χρηματοπιστωτικά μέσα (αξία σε ευρώ για κάθε αντισυμβαλλόμενο)», έχει ως ακολούθως:

Χρηματοπιστωτικό μέσο	Αξία συμβολαίου σε εθνικό επίπεδο (σε χιλιάδες ευρώ)							Άνω των 1000
	0-2,5	2,5-5	5-10	10-50	50-100	100-500	500-1000	
Συμβόλαια futures [συμβόλαια μελλοντικής εκπληρώσεως], certificates [πιστοποιητικά], covered warrants [αντισταθμισμέ-νοι τίτλοι επιλογής] και συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσεως σχετιζόμενα με αποδόσεις, μέτρα ή δείκτες που αφορούν μετοχές	0,01875	0,0375	0,075	0,375	0,75	3,75	7,5	15
Συμβόλαια futures, warrants, certificates, covered warrants και συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσεως επί μετοχών	0,125	0,25	0,5	2,5	5	25	50	100
Συμβάσεις ανταλλαγής [swaps] επί μετοχών και σχετικές αποδόσεις, δείκτες ή μέτρα Προθεσμιακές συμβάσεις επί μετοχών και σχετικές αποδόσεις, δείκτες ή μέτρα Χρηματοπιστωτικές συμβάσεις επί διαφορών που συνδέονται με τις μετοχές και τις συναφείς αποδόσεις, δείκτες ή μέτρα Κάθε άλλος τίτλος με διακανονισμό τοις μετρητοίς που προσδιορίζεται σε συνάρτηση με τις μετοχές και τις συναφείς αποδόσεις, δείκτες ή μέτρα Συνδυασμοί των ανωτέρω συμβολαίων ή τίτλων	0,25	0,5	1	5	10	50	100	200

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 5 Στις 28 Μαρτίου 2014 η Société Générale, εταιρία εγκατεστημένη στη Γαλλία, υπέβαλε, μέσω του ιταλικού υποκαταστήματός της, δήλωση στη φορολογική αρχή στο πλαίσιο του φόρου επί των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών που είχε θεσπιστεί με τον νόμο 228/2012. Βάσει της ως άνω δηλώσεως, σχετικής με τις πράξεις που είχαν διενεργηθεί κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2013 από τη γαλλική μητρική εταιρία, με αντικείμενο παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα περί των οποίων γίνεται λόγος στο άρθρο 1, παράγραφος 492, του νόμου αυτού, το ποσό του ως άνω φόρου ανερχόταν σε 55 207 ευρώ.
- 6 Την 1η Αυγούστου 2014 η Société Générale ζήτησε από τη φορολογική αρχή την επιστροφή των ποσών που είχε καταβάλει στο πλαίσιο του φόρου αυτού, προβάλλοντας ότι ο νόμος 228/2012, καθόσον προβλέπει τη φορολόγηση των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών που αφορούν παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα όταν ο υποκείμενος τίτλος τέτοιων μέσων έχει εκδοθεί από φορέα εγκατεστημένο στην Ιταλία, αντιβαίνει προς το ιταλικό Σύνταγμα, ιδίως προς τις αρχές της τυπικής ισότητας και της φοροδοτικής ικανότητας, που προβλέπονται, αντιστοίχως, στα άρθρα 3 και 53 αυτού, καθώς και προς το διεθνές εθνικό δίκαιο, που ισχύει στην ιταλική έννομη τάξη δυνάμει του άρθρου 10 του ως άνω Συντάγματος, και προς το δίκαιο της Ένωσης, ειδικότερα προς τα άρθρα 18, 56 και 63 ΣΛΕΕ.
- 7 Στις 28 Ιανουαρίου 2015, ελλείψει απαντήσεως της φορολογικής αρχής, η Société Générale άσκησε ενώπιον του Commissione tributaria provinciale di Milano (πρωτοβάθμιου επαρχιακού φορολογικού δικαστηρίου του Μιλάνου, Ιταλία) προσφυγή κατά της ως άνω σιωπηρής απορριπτικής αποφάσεως, στηριζόμενη στους ίδιους λόγους. Με απόφαση της 18ης Μαΐου 2016, το δικαστήριο αυτό απέρριψε την ως άνω προσφυγή, εκτιμώντας ότι ο νόμος 228/2012 δεν ήταν ούτε αντισυνταγματικός ούτε αντίθετος προς το δίκαιο της Ένωσης. Όσον αφορά τη συνταγματικότητα του άρθρου 1, παράγραφος 492, του νόμου αυτού, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι υπήρχε πραγματική και αντικειμενική σχέση οικονομικής φύσεως μεταξύ, αφενός, του γενεσιουργού γεγονότος του φόρου που θεσπίζεται με τη διάταξη αυτή, ήτοι της διαπραγματεύσεως η οποία οδηγεί στη σύναψη συμβάσεως παράγωγου χρηματοπιστωτικού μέσου, που δηλώνει φοροδοτική ικανότητα, και, αφετέρου, του ιταλικού κράτους, καθώς και αδιάσπαστη σχέση μεταξύ της αξίας του μέσου αυτού και του υποκείμενου τίτλου. Εξάλλου, η φορολόγηση μόνον των συναλλαγών που αφορούν τους υποκείμενους τίτλους θα μπορούσε να οδηγήσει σε ενέργειες προς αποφυγή του φόρου, ενώ δεν προσβάλλεται η διεθνής αρχή της εδαφικότητας και της φορολογικής κυριαρχίας. Όσον αφορά ένα ενδεχόμενο ασυμβίβαστο του εν λόγω νόμου προς το δίκαιο της Ένωσης, το ίδιο δικαστήριο έκρινε ότι δεν συνέτρεχε τέτοια περίπτωση, δεδομένου ότι δεν υφίσταται φορολογικό καθεστώς που να διακρίνει μεταξύ Ιταλών υποκειμένων στον φόρο και εγκατεστημένων σε άλλα κράτη μέλη.
- 8 Η Société Générale άσκησε έφεση κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, του Commissione tributaria regionale per la Lombardia (δευτεροβάθμιου περιφερειακού φορολογικού δικαστηρίου της Λομβαρδίας, Ιταλία), και, προβάλλοντας την ίδια επιχειρηματολογία με εκείνη που είχε αναπτύξει ενώπιον του πρωτόδικου δικαστηρίου, ζήτησε την επιστροφή του καταβληθέντος φόρου και, επικουρικώς, την παραπομπή της υποθέσεως στο Corte costituzionale (Συνταγματικό Δικαστήριο, Ιταλία), καθώς και την υποβολή προδικαστικού ερωτήματος στο Δικαστήριο.
- 9 Το αιτούν δικαστήριο εκθέτει ότι ο φόρος επί των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών που θεσπίστηκε με το άρθρο 1, παράγραφοι 491 έως 500, του νόμου 228/2012 έχει ως σκοπό να διασφαλίσει τη συνεισφορά στις δημόσιες δαπάνες, στο πλαίσιο των αντίστοιχων αγορών, των φορέων που διενεργούν πράξεις επί χρηματοπιστωτικών μέσων που συνδέονται με την ιταλική επικράτεια.
- 10 Το αιτούν δικαστήριο αναφέρει την ύπαρξη συμμετρίας μεταξύ των παραγράφων 491 και 492 του άρθρου 1 του νόμου αυτού, που αφορούν η μεν πρώτη τις μετοχές και τα συμμετοχικά χρηματοδοτικά μέσα που εκδίδουν εταιρίες εγκατεστημένες στην Ιταλία, καθώς και τους τίτλους που αντιπροσωπεύουν τα εν λόγω χρηματοπιστωτικά μέσα, η δε δεύτερη τα παράγωγα χρηματοπιστωτικά

μέσα που έχουν ως υποκείμενους τίτλους μία ή περισσότερες από τις μετοχές και τα χρηματοπιστωτικά μέσα της παραγράφου 491 του άρθρου αυτού, ή των οποίων η αξία συνδέεται με τις εν λόγω μετοχές και τίτλους, δεδομένου ότι οι δύο αυτές παράγραφοι προβλέπουν ότι ο εν λόγω φόρος οφείλεται, έστω και με βάση διαφορετικό τρόπο υπολογισμού, ανεξαρτήτως του τόπου πραγματοποιήσεως της συναλλαγής και του κράτους εγκαταστάσεως των συμβαλλομένων.

- 11 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει επίσης ότι κάθε χρηματοπιστωτικός φορέας που διενεργεί συναλλαγές με αντικείμενο τέτοια παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα επωφελείται από την αξία του υποκείμενου τίτλου, του οποίου η ύπαρξη εξαρτάται από εκείνη της ιταλικής έννομης τάξεως, στο πλαίσιο της οποίας ρυθμίζεται η έκδοση του τίτλου αυτού. Ως εκ τούτου, ο Ιταλός νομοθέτης ορθώς έκρινε ότι υφίσταται άρρηκτη οικονομική σχέση μεταξύ των μέσων αυτών και της έννομης τάξεως του εν λόγω κράτους μέλους. Το δικαστήριο αυτό προσθέτει ότι δεν συμμερίζεται την άποψη της Société Générale ότι δεν υφίσταται εδαφική σχέση μεταξύ του φόρου τον οποίο προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 492, του νόμου 228/2012 και της εν λόγω έννομης τάξεως.
- 12 Εντούτοις, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν ο νόμος 228/2012 συνάδει με τις αρχές του δικαίου της Ένωσης, καθόσον επιβάλλει φόρο, καθώς και διοικητικές υποχρεώσεις και υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων, όσον αφορά πράξεις που διενεργούνται μεταξύ μη εγκατεστημένων στην ημεδαπή φορέων, με τη μεσολάβηση επίσης μη εγκατεστημένων στην ημεδαπή φορέων, και αφορούν παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα των οποίων οι υποκείμενοι τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή εταιρία, δεδομένου ότι οι πράξεις που αφορούν τους τίτλους αυτούς υπόκεινται σε παρόμοιο φόρο.
- 13 Ειδικότερα, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται αν ο φόρος που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφοι 491 και 492, του νόμου 228/2012 μπορεί να δημιουργήσει, όπως υποστηρίζει η Société Générale, διακρίσεις μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή και εκείνων που είναι εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή, καθώς και εμπόδια στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.
- 14 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Commissione tributaria regionale per la Lombardia (δευτεροβάθμιο περιφερειακό φορολογικό δικαστήριο της Λομβαρδίας) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Αντιτίθενται τα άρθρα 18, 56 και 63 ΣΛΕΕ σε εθνική ρύθμιση η οποία υποβάλλει τις χρηματοπιστωτικές συναλλαγές, ανεξαρτήτως του κράτους στο οποίο εδρεύουν οι χρηματοπιστωτικοί φορείς και ο ενδιάμεσος φορέας, σε φόρο με τον οποίο βαρύνονται οι συμβαλλόμενοι, ο οποίος συνίσταται σε σταθερό ποσό αυξανόμενο κατά κλιμάκια αφορώντα την αξία της συναλλαγής και μεταβαλλόμενο αναλόγως του είδους του χρηματοπιστωτικού μέσου και της αξίας της συμβάσεως και ο οποίος οφείλεται επειδή οι υποκείμενες στον φόρο συναλλαγές αφορούν παράγωγο, του οποίου ο υποκείμενος τίτλος εκδόθηκε από εταιρία που η ίδια εδρεύει στο κράτος που θέσπισε τον φόρο;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 15 Με το προδικαστικό ερώτημα το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 18, 56 και 63 ΣΛΕΕ έχουν την έννοια ότι αντιτίθενται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία επιβάλλει φορολογικές υποχρεώσεις, καθώς και διοικητικές υποχρεώσεις και υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων, σε σχέση με χρηματοπιστωτικές συναλλαγές που αφορούν παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα, όταν οι εν λόγω υποχρεώσεις βαρύνουν τους συμβαλλομένους ανεξαρτήτως του τόπου όπου διενεργείται η συναλλαγή ή του κράτους εγκαταστάσεως των μερών και του ενδεχόμενου ενδιαμέσου που παρεμβάλλεται στην εκτέλεσή της, εφόσον ο υποκείμενος τίτλος των μέσων αυτών έχει εκδοθεί από εταιρία εγκατεστημένη εντός του κράτους μέλους αυτού.

- 16 Εισαγωγικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το άρθρο 18 ΣΛΕΕ μπορεί να εφαρμόζεται αυτοτελώς μόνο σε καταστάσεις διεπόμενες από το δίκαιο της Ένωσης για τις οποίες η Συνθήκη δεν προβλέπει ειδικούς κανόνες περί απαγορεύσεως των διακρίσεων. Η Συνθήκη όμως προβλέπει έναν τέτοιο ειδικό κανόνα ιδίως στο άρθρο 56 ΣΛΕΕ στον τομέα της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών (πρβλ. απόφαση της 19ης Ιουνίου 2014, *Strojírny Prostějov και ACO Industries Tábor*, C-53/13 και C-80/13, EU:C:2014:2011, σκέψη 32 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία) και στο άρθρο 63 ΣΛΕΕ στον τομέα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων (πρβλ. διάταξη της 6ης Σεπτεμβρίου 2018, *Patrício Teixeira*, C-184/18, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2018:694, σκέψεις 15 και 16 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 17 Κατόπιν της ως άνω διευκρινίσεως, όσον αφορά, καταρχάς, εφαρμοστέα ελευθερία στις περιστάσεις της διαφοράς της κύριας δίκης, το αιτούν δικαστήριο αναφέρεται στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.
- 18 Συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι κανονιστική ρύθμιση κράτους μέλους η οποία φορολογεί τις πράξεις που αφορούν παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα, όπως το άρθρο 1, παράγραφος 492, του νόμου 228/2012, εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, καθόσον φορολογούνται χρηματοπιστωτικές συναλλαγές που συνεπάγονται κινήσεις κεφαλαίων. Μια τέτοια ρύθμιση μπορεί όμως να επηρεάσει την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών, δεδομένου ότι μπορεί να έχει επιπτώσεις στις χρηματοπιστωτικές υπηρεσίες που έχουν ως αντικείμενο τίτλους εκδοθέντες από εταιρίες εγκατεστημένες στο εν λόγω κράτος μέλος, οι οποίοι προσφέρονται εντός άλλου κράτους μέλους.
- 19 Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, όταν εθνικό μέτρο αφορά ταυτοχρόνως την ελεύθερη παροχή υπηρεσιών και την ελεύθερη κυκλοφορία κεφαλαίων, το Δικαστήριο εξετάζει το μέτρο αυτό, καταρχήν, υπό το πρίσμα μίας μόνον από τις δύο αυτές ελευθερίες αν προκύπτει ότι, υπό τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης, η μία από αυτές είναι εντελώς δευτερεύουσα σε σχέση με την άλλη και μπορεί να θεωρηθεί ως απορρέουσα από εκείνη [πρβλ. αποφάσεις της 3ης Οκτωβρίου 2006, *Fidium Finanz*, C-452/04, EU:C:2006:631, σκέψη 34, της 26ης Μαΐου 2016, *NN (L) International*, C-48/15, EU:C:2016:356, σκέψη 39, και της 8ης Ιουνίου 2017, *Van der Weegen κ.λπ.*, C-580/15, EU:C:2017:429, σκέψη 25].
- 20 Από τις περιστάσεις της υποθέσεως της κύριας δίκης προκύπτει ότι η ελεύθερη παροχή υπηρεσιών είναι δευτερεύουσα σε σχέση με την ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων. Πράγματι, οι νόμιμες προϋποθέσεις του επίμαχου φόρου, ο οποίος αφορά τις χρηματοπιστωτικές συναλλαγές, ισχύουν ανεξαρτήτως του αν μια τέτοια συναλλαγή συνεπάγεται ή όχι παροχή υπηρεσιών. Επιπλέον, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται ως προς τα ενδεχόμενα περιοριστικά αποτελέσματα που μπορούν να προκύψουν από την ίδια την επιβολή του φόρου αυτού, χωρίς να παρέχει διευκρινίσεις ως προς τον τρόπο επιβολής του, οι οποίες θα μπορούσαν να επηρεάσουν ειδικώς τέτοιες παροχές. Τέλος, σύμφωνα με τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, η *Société Générale* κατέβαλε τον εν λόγω φόρο ως χρηματοπιστωτικός φορέας μετέχων στις επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις, χωρίς να παρέχονται περισσότερα στοιχεία ως προς τις πράξεις αυτές και ως προς την παρέμβασή της. Ειδικότερα, η ως άνω αίτηση δεν αναφέρει για ποιο λόγο και για ποιους σκοπούς υπήρξε διαπραγμάτευση των εν λόγω πράξεων.
- 21 Επομένως, το υποβληθέν ερώτημα πρέπει να εξεταστεί υπό το πρίσμα της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.
- 22 Στη συνέχεια, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, μεταξύ των μέτρων που απαγορεύονται από το άρθρο 63, παράγραφος 1, ΣΛΕΕ, καθόσον συνιστούν περιορισμούς της κινήσεως κεφαλαίων, συγκαταλέγονται 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 (αποφάσεις της 10ης Φεβρουαρίου 2011,

Haribo Lakritzen Hans Riegel και Österreichische Salinen, C-436/08 και C-437/08, EU:C:2011:61, σκέψη 50, και της 18ης Ιανουαρίου 2018, Jahin, C-45/17, EU:C:2018:18, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).

- 23 Συναφώς, η αρμοδιότητα που τα κράτη μέλη αντλούν από το άρθρο 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ να εφαρμόζουν τις 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 συνιστά παρέκκλιση από τη θεμελιώδη αρχή της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων. Η παρέκκλιση αυτή περιορίζεται ωστόσο από το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ, το οποίο προβλέπει ότι οι εθνικές διατάξεις στις οποίες αναφέρεται η παράγραφος 1 του άρθρου αυτού «δεν μπορούν να αποτελούν ούτε μέσο αυθαίρετων διακρίσεων ούτε συγκεκριμένο περιορισμό της ελεύθερης κίνησης των κεφαλαίων και των πληρωμών όπως ορίζεται στο άρθρο 63 [ΣΛΕΕ]» (πρβλ. απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 45 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 24 Το Δικαστήριο έχει επίσης κρίνει ότι, ως εκ τούτου, πρέπει να γίνεται διαφοροποίηση μεταξύ της διαφορετικής μεταχείρισης που επιτρέπεται βάσει του άρθρου 65, παράγραφος 1, στοιχείο α', ΣΛΕΕ και των απαγορευόμενων από το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ δυσμενών διακρίσεων. Προκειμένου να μπορεί μια εθνική φορολογική ρύθμιση να θεωρηθεί σύμφωνη με τις διατάξεις της Συνθήκης περί ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων, πρέπει η προκαλούμενη διαφορετική μεταχείριση να αφορά καταστάσεις που δεν είναι αντικειμενικώς συγκρίσιμες ή να δικαιολογείται από επιτακτικό λόγο γενικού συμφέροντος (απόφαση της 22ας Νοεμβρίου 2018, Sofina κ.λπ., C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 46 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 25 Επιπλέον, κατά πάγια νομολογία, δυσμενής διάκριση μπορεί επίσης να προκύπτει από την εφαρμογή του ίδιου κανόνα σε διαφορετικές καταστάσεις (απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2007, Columbus Container Services, C-298/05, EU:C:2007:754, σκέψη 41 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 26 Τέλος, πρέπει να υπομνησθεί ότι, προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη δυσμενούς διακρίσεως, η συγκρισιμότητα μιας διασυννοριακής καταστάσεως με μια εσωτερική κατάσταση του κράτους μέλους πρέπει να εξετάζεται λαμβανομένου υπόψη του σκοπού που επιδιώκεται με τις οικείες εθνικές διατάξεις [απόφαση της 26 Φεβρουαρίου 2019, X (Εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες ενδιάμεσες εταιρίες), C-135/17, EU:C:2019:136, σκέψη 64 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 27 Εν προκειμένω, η Société Générale υποστηρίζει ότι ο φόρος που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 492, του νόμου 228/2012 εισάγει διακρίσεις μεταξύ των εγκατεστημένων στην ημεδαπή και των εγκατεστημένων στην αλλοδαπή καθώς και περιορισμούς στην ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων.
- 28 Η ως άνω εταιρία ισχυρίζεται ότι η διάταξη αυτή αντιμετωπίζει με τον ίδιο τρόπο την κατάσταση των εγκατεστημένων στην ημεδαπή και των εγκατεστημένων στην αλλοδαπή υποχρέων του εν λόγω φόρου, κατάσταση η οποία είναι εντούτοις διαφορετική, και καθιστά λιγότερο συμφέρουσα για τους εγκατεστημένους στην αλλοδαπή υποχρέους την επένδυση σε παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα που έχουν ως υποκείμενο τίτλο έναν τίτλο εκδοθέντα από εταιρία εγκατεστημένη στην Ιταλία σε σχέση με την επένδυση σε τέτοια παράγωγα των οποίων ο υποκείμενος τίτλος προέρχεται από άλλο κράτος. Τούτο έχει ως συνέπεια την παρακώλυση της προσβάσεως στην αγορά των εν λόγω παραγώγων χρηματοπιστωτικών μέσων, καθόσον η επιβολή του εν λόγω φόρου συνοδεύεται από διοικητικές υποχρεώσεις και υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων, επιπλέον των προβλεπόμενων στα κράτη εγκαταστάσεως των χρηματοπιστωτικών φορέων και του ενδεχόμενου ενδιάμεσου φορέα.
- 29 Συναφώς, επισημαίνεται ότι από τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως προκύπτει ότι ο φόρος τον οποίο προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 492, του νόμου 228/2012 αφορά τις χρηματοπιστωτικές συναλλαγές επί των παραγώγων χρηματοπιστωτικών μέσων που συνδέονται με το ιταλικό κράτος. Ο φόρος αυτός οφείλεται ανεξαρτήτως του τόπου στον οποίο

πραγματοποιείται η συναλλαγή ή του κράτους εγκαταστάσεως των μερών της συναλλαγής αυτής και του τόπου εγκαταστάσεως του ενδεχόμενου ενδιαμέσου, οπότε τόσο οι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή φορείς όσο και οι εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή υπόκεινται στο ίδιο φορολογικό καθεστώς.

- 30 Ειδικότερα, ο φόρος αυτός επιβάλλεται κατά τον ίδιο τρόπο στους εγκατεστημένους στην ημεδαπή και στους εγκατεστημένους στην αλλοδαπή φορείς του χρηματοπιστωτικού τομέα, καθώς και στις πράξεις που πραγματοποιούνται στο κράτος φορολόγησής ή σε άλλο κράτος. Πράγματι, ο εν λόγω φόρος διαφοροποιείται όχι αναλόγως του τόπου όπου διενεργούνται οι πράξεις ή του κράτους εγκαταστάσεως των συμβαλλομένων ή του τόπου εγκαταστάσεως του ενδεχόμενου ενδιαμέσου, αλλά του ποσού των πράξεων αυτών και του είδους της οικείας πράξεως. Επομένως, προκύπτει ότι οι πράξεις που διενεργούνται στην ημεδαπή τυγχάνουν, από φορολογικής απόψεως, της ίδιας μεταχειρίσεως με παρόμοιες πράξεις που έχουν διασυνοριακό χαρακτήρα και ότι δεν μπορεί να διαπιστωθεί η ύπαρξη διαφορετικής μεταχειρίσεως μεταξύ των αντίστοιχων καταστάσεων των ημεδαπών και των αλλοδαπών οντοτήτων.
- 31 Όσον αφορά τη συγκρισιμότητα των καταστάσεων, το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη εθνική ρύθμιση αποσκοπεί στη διασφάλιση της συνεισφοράς στις δημόσιες δαπάνες των φορέων που διενεργούν χρηματοοικονομικές συναλλαγές αφορώσες τα σχετικά χρηματοπιστωτικά μέσα. Ωστόσο, υπό το πρίσμα του σκοπού αυτού, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Société Générale, οι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή και οι εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή φορείς που διενεργούν πράξεις σχετικές με παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα με υποκείμενο τίτλο εκδοθέντα στην Ιταλία και υπόκεινται στον φόρο βάσει της εν λόγω εθνικής ρυθμίσεως, βρίσκονται σε συγκρίσιμη κατάσταση.
- 32 Αντιθέτως, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 52 των προτάσεών του, λαμβανομένου υπόψη του σκοπού αυτού, τα παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα των οποίων οι υποκείμενοι τίτλοι διέπονται από το ιταλικό δίκαιο και υπόκεινται στον φόρο αυτόν δεν είναι συγκρίσιμα με εκείνα των οποίων οι τίτλοι δεν διέπονται από το ως άνω δίκαιο και στα οποία δεν επιβάλλεται ο εν λόγω φόρος.
- 33 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο φόρος που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 492, του νόμου 228/2012 δεν φαίνεται να ενέχει δυσμενή διάκριση απαγορευόμενη από το άρθρο 65, παράγραφος 3, ΣΛΕΕ.
- 34 Καθόσον η Société Générale υποστηρίζει ότι από τη διαφορετική μεταχείριση που εισάγει η ιταλική νομοθεσία μεταξύ των παραγώγων χρηματοπιστωτικών μέσων των οποίων οι υποκείμενοι τίτλοι διέπονται από το ιταλικό δίκαιο και εκείνων των οποίων οι υποκείμενοι τίτλοι δεν διέπονται από το δίκαιο αυτό προκύπτει ότι η επένδυση στα πρώτα έχει καταστεί λιγότερο συμφέρουσα, πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο έχει κρίνει επανειλημμένως ότι, αφενός, ελλείψει εναρμονίσεως στο επίπεδο της Ένωσης, τα μειονεκτήματα που ενδέχεται να προκύψουν από τις φορολογικές αρμοδιότητες των διαφόρων κρατών μελών, εφόσον η άσκησή τους δεν συνεπάγεται δυσμενείς διακρίσεις, δεν αποτελούν περιορισμό της ελεύθερης κυκλοφορίας και ότι, αφετέρου, τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να προσαρμόζουν το δικό τους φορολογικό σύστημα προς τα διάφορα φορολογικά συστήματα των λοιπών κρατών μελών [απόφαση της 26ης Μαΐου 2016, NN (L) International, C-48/15, EU:C:2016:356, σκέψη 47 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία].
- 35 Ιδίως, η ελεύθερη κυκλοφορία των κεφαλαίων δεν έχει την έννοια ότι τα κράτη μέλη είναι υποχρεωμένα να διαμορφώνουν τις φορολογικές διατάξεις τους σε συνάρτηση με τις φορολογικές διατάξεις των άλλων κρατών μελών, ώστε να διασφαλίζουν σε κάθε περίπτωση ότι ο επιβαλλόμενος φόρος θα εξαλείφει κάθε διαφορά οφειλόμενη στις εθνικές φορολογικές ρυθμίσεις, δεδομένου ότι οι αποφάσεις ενός φορολογουμένου ως προς την επένδυση σε άλλο κράτος μέλος μπορούν να αποβαίνουν, ανάλογα με την περίπτωση, περισσότερο ή λιγότερο επωφελείς ή επιζήμιες για τον εν λόγω φορολογούμενο (απόφαση της 30ής Ιανουαρίου 2020, Köln-Aktienfonds Deka, C-156/17, EU:C:2020:51, σκέψη 72).

- 36 Υπό τις συνθήκες αυτές, όπως υποστηρίζουν η Ιταλική Κυβέρνηση και η Επιτροπή με τις γραπτές παρατηρήσεις τους, ο φόρος που προβλέπεται στο άρθρο 1, παράγραφος 492, του νόμου 228/2012 δεν μπορεί να θεωρηθεί ως περιορισμός της ελεύθερης κυκλοφορίας των κεφαλαίων.
- 37 Όσον αφορά την ύπαρξη υποχρέωσης υποβολής δηλώσεων και άλλων διοικητικών υποχρεώσεων, που συνδέονται με την καταβολή του φόρου αυτού, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι, στην αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, το αιτούν δικαστήριο δεν ανέπτυξε την πτυχή αυτή και, ιδίως, δεν διευκρίνισε για ποιες υποχρεώσεις επρόκειτο ούτε αναφέρθηκε στις εφαρμοστέες εν προκειμένω διατάξεις. Εν πάση περιπτώσει, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 53 των προτάσεων του, από την αίτηση αυτή δεν προκύπτει κανένα στοιχείο από το οποίο να μπορεί να συναχθεί ότι οι υποχρεώσεις των εγκατεστημένων στην αλλοδαπή φορέων διαφέρουν από εκείνες που επιβάλλονται στους εγκατεστημένους στην ημεδαπή ούτε ότι οι υποχρεώσεις αυτές υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την είσπραξη του φόρου που προβλέπει το άρθρο 1, παράγραφος 492, του νόμου 228/2012.
- 38 Όσον αφορά την τελευταία αυτή περίπτωση, το Δικαστήριο έχει όντως κρίνει ότι η ανάγκη διασφάλισης της αποτελεσματικής εισπράξεως του φόρου συνιστά θεμιτό σκοπό δυνάμενο να δικαιολογήσει περιορισμό των θεμελιωδών ελευθεριών. Ως εκ τούτου, επιτρέπεται σε κράτος μέλος να λαμβάνει μέτρα που καθιστούν δυνατό τον κατά τρόπο σαφή και ακριβή έλεγχο του ύψους του οφειλόμενου φόρου, υπό την επιφύλαξη, πάντως, ότι τα μέτρα αυτά είναι κατάλληλα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν υπερβαίνουν το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού αυτού όριο (πρβλ. αποφάσεις της 15ης Μαΐου 1997, *Futura Participations και Singer*, C-250/95, EU:C:1997:239, σκέψη 31, και της 22ας Νοεμβρίου 2018, *Sofina κ.λπ.*, C-575/17, EU:C:2018:943, σκέψη 67). Εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να προβεί στον αναγκαίο σχετικό έλεγχο.
- 39 Λαμβανομένου υπόψη του συνόλου των ανωτέρω σκέψεων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους με την οποία επιβάλλεται φόρος επί των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών με αντικείμενο παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα ο οποίος βαρύνει τους συμβαλλομένους ανεξαρτήτως του τόπου όπου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή ή του κράτους εγκαταστάσεως των συμβαλλομένων και του ενδεχόμενου ενδιαμέσου που μεσολαβεί στην εκτέλεσή της, εφόσον ο υποκείμενος τίτλος των μέσων αυτών έχει εκδοθεί από εταιρία εγκατεστημένη εντός του ως άνω κράτους μέλους. Οι διοικητικές υποχρεώσεις και οι υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων οι οποίες συνοδεύουν τον φόρο αυτόν και βαρύνουν τους εγκατεστημένους στην αλλοδαπή φορείς δεν πρέπει, ωστόσο, να υπερβαίνουν το αναγκαίο για την είσπραξη του φόρου αυτού μέτρο.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 40 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 (δεύτερο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 63 ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους με την οποία επιβάλλεται φόρος επί των χρηματοπιστωτικών συναλλαγών με αντικείμενο παράγωγα χρηματοπιστωτικά μέσα ο οποίος βαρύνει τους συμβαλλομένους ανεξαρτήτως του τόπου όπου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή ή του κράτους εγκαταστάσεως των συμβαλλομένων και του ενδεχόμενου ενδιαμέσου που μεσολαβεί στην εκτέλεσή της, εφόσον ο υποκείμενος τίτλος των μέσων αυτών έχει εκδοθεί από εταιρία εγκατεστημένη εντός του ως άνω κράτους μέλους. Οι διοικητικές υποχρεώσεις και οι υποχρεώσεις υποβολής δηλώσεων οι οποίες συνοδεύουν τον φόρο αυτόν και βαρύνουν τους εγκατεστημένους στην αλλοδαπή φορείς δεν πρέπει, ωστόσο, να υπερβαίνουν το αναγκαίο για την είσπραξη του φόρου αυτού μέτρο.

(υπογραφές)