



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

21 декември 2023 година*

„Преюдициално запитване — Пряко данъчно облагане — Член 49 ДФЕС — Свобода на установяване — Въвеждане на данък върху пасива на кредитните институции с цел финансиране на националната система за социална сигурност — Твърдяна дискриминация по отношение на клоновете на чуждестранни кредитни институции — Директива 2014/59/ЕС — Рамка за възстановяване и реструктуриране на кредитни институции и инвестиционни посредници — Приложно поле“

По дело C-340/22

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж), Португалия) с акт от 24 май 2022 г., постъпил в Съда на 24 май 2022 г., в рамките на производство по дело

Cofidis

срещу

Autoridade Tributária e Aduaneira,

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: Ал. Арабаджиев, председател на състава, Т. von Danwitz (докладчик), Р. G. Xuereb, А. Kumin и I. Ziemele, съдии,

генерален адвокат: Р. Pikamäe,

секретар: L. Carrasco Marco, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 20 април 2023 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за Cofidis, от Р. Melcher, Rechtsanwalt, Р. Nuncio, D. Oda, F. Osório de Castro, A. Queiroz Martins и M. Teles, advogados,

* Език на производството: португалски.

- за португалското правителство, от P. Barros da Costa, J. P. Cardoso da Costa, A. Pimenta и A. Rodrigues, в качеството на представители,
- за испанското правителство, от A. Ballesteros Panizo, в качеството на представител,
- за Европейската комисия, от A. Armenia, P. Caro de Sousa, A. Nijenhuis и D. Triantafyllou, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 13 юли 2023 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 49 ДФЕС и на Директива 2014/59/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 15 май 2014 година за създаване на рамка за възстановяване и реструктуриране на кредитни институции и инвестиционни посредници и за изменение на Директива 82/891/ЕИО на Съвета и директиви 2001/24/ЕО, 2002/47/ЕО, 2004/25/ЕО, 2005/56/ЕО, 2007/36/ЕО, 2011/35/ЕС, 2012/30/ЕС и 2013/36/ЕС и на регламенти (ЕС) № 1093/2010 и (ЕС) № 648/2012 на Европейския парламент и на Съвета (ОВ L 173, 2014 г., стр. 190).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Cofidis — португалският клон на Cofidis SA, кредитна институция със седалище във Франция, и Autoridade Tributária e Aduaneira (Данъчен и митнически орган, Португалия) по повод искане за възстановяване на платените от този клон вноски на основание adicional de solidariedade sobre o sector bancário (допълнителен данък „солидарност“ за банковия сектор) (наричан по-нататък „ASSB“).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 Съображения 1, 5 и 103 от Директива 2014/59 гласят:

„(1) Финансовата криза показва, че на равнището на [Европейския съюз] до голяма степен липсват подходящи инструменти за ефективното справяне с нестабилни или проблемни кредитни институции и инвестиционни посредници [...]. Такива инструменти са необходими по-специално, за да се предотвратят случаите на неплатежоспособност или, ако такива все пак настъпят, последиците от тях да се сведат до минимум чрез запазване на функции със системно значение на засегнатата институция. По време на кризата тези предизвикателства бяха основната причина, която принуди държавите членки да спасяват институциите, като използват парите на данъкоплатците. Целта на установяването на надеждна рамка за възстановяване и реструктуриране е да се премахне във възможно най-голяма степен необходимостта от такива действия.

[...]

- (5) [...] е необходим режим, който да осигури на органите надежден набор от инструменти за достатъчно бърза намеса на достатъчно ранен етап по отношение на нестабилна или проблемна институция, така че да се гарантира непрекъснатост на критичните финансови и икономически функции на институцията, като същевременно се сведе до минимум въздействието от неизпълнението на задълженията на институцията върху икономиката и финансовата система. Този режим следва да гарантира, че загубите се поемат първо от акционерите, а след тях — от кредиторите [...]

[...]

- (103) Съществуват обстоятелства, при които ефективността на приложените инструменти за реструктуриране може да зависи от наличието на краткосрочно финансиране за дадена институция или мостова институция, от предоставянето на гаранции на потенциални купувачи или предоставянето на капитал на мостовата институция. Независимо от ролята на централните банки за осигуряването на ликвидност за финансовата система дори по време на сътресения, е важно държавите членки да създадат механизми за финансиране, за да не се налага националните бюджети да покриват разходите за тези цели. Средствата за стабилизиране на финансовата система следва да се осигурят от финансовия отрасъл като цяло“.

- 4 Съгласно член 1, параграф 1 от тази директива тя установява правилата и процедурите, свързани с възстановяването и реструктурирането на изброените в тази разпоредба субекти.

Португалското право

- 5 С член 18 от Lei n° 27-A/2020, que aprova o Orçamento Suplementar para 2020 (Закон № 27-A/2020 за одобряване на допълнителен бюджет за 2020 г.) от 24 юли 2020 г. (наричан по-нататък „Законът за допълнителния бюджет за 2020 г.“) и приложение VI към него се въвежда ASSB.
- 6 Съгласно член 1, параграф 2 и член 9 от приложение VI към Закона за допълнителния бюджет за 2020 г. ASSB е въведен с цел укрепване на механизмите за финансиране на системата за социална сигурност чрез заделяне на всички приходи от него за Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social (Фонд за финансово стабилизиране на социалната сигурност). Съгласно тези разпоредби въвеждането на ASSB има за цел да компенсира освобождаването от данък върху добавената стойност (ДДС), от което се ползва данъчният сектор за повечето финансови услуги, така че понасяната от този сектор данъчна тежест да се доближи до данъчната тежест, понасяна от другите икономически сектори.
- 7 Съгласно член 2, параграф 1 от посоченото приложение VI данъчнозадължени лица по ASSB са, първо, кредитните институции със седалище на територията на Португалия (наричани по-нататък „местните кредитни институции“), второ, португалските дъщерни дружества на кредитни институции със седалище на територията на друга държава (наричани по-нататък „чуждестранните кредитни институции“) и трето, португалските клонове на чуждестранни кредитни институции.

8 Член 3 от посоченото приложение VI определя приложното поле на ASSB, както следва:

„ASSB се начислява върху:

- a) установения и одобрен от данъчно задължените лица пасив, приспаднал, когато е приложимо, от елементите на пасива, които са част от собствения капитал, от депозитите, обезпечени с гаранцията от Фонда за гарантиране на депозитите и Фонда за гарантиране на взаимното земеделско кредитиране или от официално призната система за гарантиране на депозитите съгласно член 4 от Директива 2014/49/ЕС [на Европейския парламент и на Съвета от 16 април 2014 година относно схемите за гарантиране на депозити (ОВ L 173, 2014 г., стр. 149)] или считана за еквивалентна в съответствие с разпоредбите на член 156, параграф 1, буква b) от [Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (Общия режим на кредитните институции и финансовите дружества)], в рамките на ограниченията, предвидени в приложимото законодателство, и на депозитите в Централния фонд на банки за земеделски кредити, които са част от интегрираната схема за взаимно земеделско кредитиране съгласно член 72 от Правния режим на взаимното земеделско кредитиране и кооперациите за земеделско кредитиране, одобрен в приложението към Декрет-закон № 24/91) от 11 януари 1991 г.;
- b) условната стойност на задбалансовите дериватни финансови инструменти, установена от данъчнозадължените лица“.

9 Член 4 от същото приложение VI, който се отнася до определянето на данъчната основа на ASSB, предвижда:

„1. По смисъла на разпоредбите на буква а) от предходния член под „пасив“ се разбира съвкупността от балансови позиции, които, независимо от своята форма или начин на формиране, представляват задължение към трети лица, с изключение на следното:

- a) позиции, които съгласно приложимите счетоводни стандарти са записани като собствен капитал;
- b) пасиви, свързани с признаването на задължения за планове с дефинирани доходи;
- c) депозитите, обезпечени от Фонда за гарантиране на депозитите и от Фонда за гарантиране на взаимното земеделско кредитиране, се признават само до размера на действително обезпечената от тези фондове стойност;
- d) пасиви, произтичащи от преоценка на дериватни инструменти;
- e) бъдещи приходи, без да се вземат предвид приходите, свързани с пасивни операции; и
- f) пасиви от неотписани активи в операции по секюритизация.

2. По смисъла на разпоредбите на буква а) от предходния член се прилагат следните правила:

- а) стойността на собствения капитал, включително собствения капитал от първи и втори ред, включва положителните елементи, които се отчитат при изчисляването ѝ в съответствие с разпоредбите на част II от Регламент (ЕС) № 575/2013 [от 26 юни 2013 година относно пруденциалните изисквания за кредитните институции и инвестиционните посредници и за изменение на Регламент (ЕС) № 648/2012 (ОВ L 176, 2013 г., стр. 1)], като се вземат предвид преходните разпоредби, предвидени в част X от посочения регламент, които същевременно попадат в обхвата на понятието за пасив, определено в предходния параграф;
- б) депозитите, обезпечени с гаранцията на Фонда за гарантиране на депозитите, от Фонда за гарантиране на взаимното земеделско кредитиране или от схема за гарантиране на депозити, официално призната съгласно член 4 от [Директива 2014/49] или считана за еквивалентна съгласно разпоредбите на член 156, параграф 1, буква б) от Общия режим на кредитните институции и финансовите дружества, в рамките на ограниченията, предвидени в приложимото законодателство, се признават само до размера на действително обезпечената от тези фондове стойност“.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

- 10 Жалбоподателят в главното производство е португалски клон на кредитна институция, чието седалище е във Франция. В качеството си на клон той е данъчнозадължено лице по ASSB, а именно данък за банковия сектор, въведен от Португалската република с цел финансова подкрепа за националната система за социална сигурност и възстановяване на равновесието между данъчната тежест, понасяна от този сектор, който е освободен от ДДС за повечето финансови услуги, и данъчната тежест, понасяна от всички други сектори на португалската икономика.
- 11 На 11 декември 2020 г. жалбоподателят в главното производство си начислява сам ASSB за първото полугодие на 2020 г. Във връзка с това той плаща сумата от 364 229,67 евро. На 5 януари 2021 г. той обаче подава жалба до данъчната администрация, с която иска възстановяване на тази сума. С решение от 21 май 2021 г. данъчната администрация отхвърля тази жалба.
- 12 На 23 август 2021 г. жалбоподателят в главното производство подава жалба пред Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) — CAAD (Данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж), Португалия), запитващата юрисдикция, за да оспори това решение. В подкрепа на жалбата си той по-специално изтъква, че ASSB противоречи на правото на Съюза.
- 13 По-специално, според жалбоподателя в главното производство въвеждането на ASSB противоречи на Директива 2014/59 и на твърдяната данъчна хармонизация, създадена с нея по отношение на вноските на кредитните институции във връзка с реструктуриране. Всъщност жалбоподателят в главното производство вече бил обложен с данък на основание на посочената директива в държавата членка по неговото седалище, а именно Френската република, поради което Португалската република нямала право да му налага аналогичен данък.

- 14 Освен това жалбоподателят в главното производство счита, че ASSB нарушава член 49 ДФЕС поради дискриминационното третиране на португалските клонове на чуждестранни кредитни институции. Всъщност поради липсата на правосубектност за тези клонове било невъзможно да приспадат от данъчната основа във връзка с ASSB собствения си капитал.
- 15 При тези условия Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) — СААД) (Данъчен арбитражен съд (Център за административен арбитраж) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:
- „1) Допуска ли [Директива 2014/59] облагането в държава членка на клонове на финансови институции, установени в друга държава — членка на Европейския съюз, по силата на законодателство като португалския вътрешен режим [на ASSB], ако с този данък се облагат коригираният пасив и условната стойност на задбалансови дериватни инструменти, приходите от които не са предназначени за националните механизми за финансиране на действията по реструктуриране и за целите на финансирането на Единния фонд за реструктуриране?
- 2) Допуска ли свободата на установяване, предвидена в член 49 ДФЕС, национална правна уредба като разглежданата в португалския вътрешен режим [на ASSB], която позволява приспадането от установения и одобрен пасив на определени елементи от пасива, които се отчитат при изчисляването на собствения капитал от първи ред и на собствения капитал от втори ред, в съответствие с разпоредбите на част II от [Регламент № 575/2013], като се вземат предвид преходните разпоредби, предвидени в част IX от същия регламент, които могат да бъдат емитирани само от лица, притежаващи правосубектност, т.е. които не могат да бъдат емитирани от клонове на чуждестранни кредитни институции?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 16 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали Директива 2014/59 трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална правна уредба, която въвежда данък върху пасива на кредитните институции, методът за изчисляване на който се твърди, че е подобен на този на вноските, плащани от такива институции по силата на тази директива, но постъпленията от който не са предназначени за националните механизми за финансиране на действия по реструктуриране.

По допустимостта

- 17 Португалското правителство изтъква, че този въпрос е недопустим, тъй като е напълно ирелевантен за разрешаването на спора в главното производство, понеже ASSB няма никаква връзка с реструктурирането и възстановяването на кредитните институции и следователно не попада в приложното поле на Директива 2014/59.
- 18 Съгласно постоянната съдебна практика само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени, предвид особеностите на делото, както необходимостта от преюдициално решение, за да

може да се произнесе, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, след като тези въпроси се отнасят до тълкуването или валидността на норма от правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе. Оттук следва, че поставените от националните юрисдикции въпроси се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправеното от национална юрисдикция преюдициално запитване само ако е видно, че исканото тълкуване няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, ако проблемът е от хипотетично естество или още ако Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на посочените въпроси (решение от 16 юли 2020 г., Facebook Ireland и Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, т. 73 и цитираната съдебна практика).

- 19 В случая, тъй като жалбоподателят в главното производство изтъква твърдяна несъвместимост на ASSB с Директива 2014/59 в рамките на спора в главното производство, презумпцията за релевантност на отправеното запитване не може да се постави под въпрос. Освен това доводът на португалското правителство относно приложното поле на Директива 2014/59 в действителност се отнася до съществуването на поставения въпрос.
- 20 Следователно първият въпрос е допустим.

По същество

- 21 За да се отговори на поставения въпрос, в самото начало следва да се припомни, че тълкуването на разпоредба от правото на Съюза изисква да се вземе предвид не само нейният текст, но и контекстът ѝ и целите и предназначението на акта, от който тя е част (решение от 21 септември 2023 г., Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Дипломатическа карта), C-568/21, EU:C:2023:683, т. 32).
- 22 Първо, съгласно член 1, параграф 1 от Директива 2014/59 с нея се определят правилата и процедурите, свързани с възстановяването и реструктурирането на изброените в тази разпоредба субекти.
- 23 Второ, както следва от съображения 1 и 5 от тази директива, тя е приета вследствие на финансовата криза, която показва необходимостта да се предвидят инструменти за справяне с неплатежоспособността по-специално на кредитните институции, като свързаните с това рискове се поемат от техните акционери и кредитори, а не от данъкоплатците. Съгласно съображение 103 от посочената директива всъщност средствата за стабилизиране на финансовата система трябва да се осигурят от финансовия отрасъл като цяло.
- 24 В този контекст, трето, вноските, платени от тези институции по силата на същата директива, не представляват данъци, а произтичат, напротив, от характерната за сектора на осигуряването логика (вж. в този смисъл решение от 15 юли 2021 г., Комисия/Landesbank Baden-Württemberg и ЕСП, C-584/20 Р и C-621/20 Р, EU:C:2021:601, т. 113).
- 25 Следователно Директива 2014/59 изобщо няма за цел да хармонизира данъчното облагане на кредитните институции, които извършват дейност в рамките на Съюза.

- 26 Поради това Директива 2014/59 не може да е пречка за въвеждането на национален данък като ASSB, с който се облага пасивът на посочените институции и чиито постъпления са предназначени да финансират националната система за социална сигурност, без да е налице никаква връзка с реструктурирането и възстановяването на същите институции. Обстоятелството, че методът за изчисляване на този данък е сходен с този на вноските, плащани по силата на Директива 2014/59, е без каквото и да е значение в това отношение.
- 27 Така на първия въпрос следва да се отговори, че Директива 2014/59 трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която въвежда данък върху пасива на кредитните институции, методът за изчисляване на който се твърди, че е подобен на този на вноските, плащани от такива институции по силата на тази директива, но постъпленията от който не са предназначени за националните механизми за финансиране на действия по реструктуриране.

По втория въпрос

- 28 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали гарантираната с членове 49 и 54 ДФЕС свобода на установяване трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, която въвежда данък, чиято основа се състои от пасива на местни кредитни институции, както и на дъщерни дружества и на клонове на чуждестранни кредитни институции, доколкото посочената правна уредба позволява приспадането на собствен капитал и на приравнени на собствен капитал дългови инструменти, които не могат да бъдат емитирани от образувания, които нямат правосубектност, каквито са тези клонове.

По допустимостта

- 29 Португалското правителство счита, че вторият въпрос е недопустим, доколкото се основава на твърдението на жалбоподателя в главното производство, че за клоновете на чуждестранните кредитни институции било невъзможно да приспадат собствен капитал от облагаемата си основа за целите на ASSB. Това твърдение обаче било оспорено от данъчната администрация в рамките на спора в главното производство и запитващата юрисдикция все още не била проверила неговата истинност, поради което поставеният от нея въпрос бил чисто хипотетичен.
- 30 Доколкото португалското правителство поддържа, че вторият въпрос е поставен преждевременно, достатъчно е да се припомни, че националните юрисдикции разполагат с най-широко право да сезират Съда, ако сметат, че висящото пред тях дело повдига въпроси, които налагат тълкуване или преценка на валидността на разпоредбите на правото на Съюза за целите на решаването на отнесения до тях спор, и по-специално че те са свободни да упражнят това право във всеки момент от производството, който според тях е подходящ (решение от 16 март 2023 г., Veobank, C-351/21, EU:C:2023:215, т. 42 и цитираната съдебна практика).
- 31 Доколкото това правителство отбелязва, че посоченото твърдение на жалбоподателя в главното производство се оспорва в рамките на спора в главното производство, следва да се припомни, че при разпределянето на правомощията между съдилищата на Съюза и националните юрисдикции Съдът трябва да вземе предвид фактическия и правен контекст, в който се вписват преюдициалните въпроси, така както той е очертан в акта за

преюдициално запитване. Ето защо, при положение че запитващата юрисдикция е определила фактическия и правен контекст, в който се вписват поставените от нея въпроси, проверката на тяхната точност не е задача на Съда (решение от 8 юни 2023 г., *Prestige and Limousine*, C-50/21, EU:C:2023:448, т. 42 и 43 и цитираната съдебна практика).

- 32 В случая от акта за преюдициално запитване е видно, че според запитващата юрисдикция клоновете на чуждестранните институции не могат да приспадат от облагаемата си основа за целите на ASSB собствен капитал или елементи от пасива, които могат да се приравнят на собствен капитал, тъй като става въпрос за инструменти, които могат да бъдат емитирани само от образувания с правосубектност.
- 33 Макар самата запитваща юрисдикция да посочва, че тази констатация се оспорва от данъчната администрация в рамките на спора в главното производство, както изтъква португалското правителство, от припомнената в точка 31 от настоящото решение съдебна практика следва, че Съдът не може сам да определя фактическия и правен контекст, в който се вписват преюдициалните въпроси.
- 34 Следователно, предвид определения в акта за преюдициално запитване фактически и правен контекст, не може да се приеме, че този въпрос има хипотетичен характер.
- 35 Поради това вторият въпрос е допустим.

По същество

- 36 В началото следва да се припомни, че седалището на дружество служи за определяне на връзката му с правния ред на дадена държава, подобно на гражданството на физическите лица. В този смисъл прилагането на национално данъчно законодателство като разглежданото в главното производство към местно дружество, включително местно дъщерно дружество на чуждестранно дружество, от една страна, и към клон на чуждестранно дружество, от друга страна, засяга данъчното третиране, съответно на местно дружество и на чуждестранно дружество (вж. в този смисъл решение от 17 май 2017 г., X, C-68/15, EU:C:2017:379, т. 35 и 36 и цитираната съдебна практика).
- 37 Следва също така да се припомни, че съгласно постоянната съдебна практика гарантираната с членове 49 и 54 ДФЕС свобода на установяване обхваща по отношение на учредените в съответствие със законодателството на една държава членка дружества със седалище, централно управление или основно място на дейност в рамките на Съюза правото им да извършват дейността си в други държави членки посредством дъщерно дружество, клон или представителство (решения от 22 септември 2022 г., W (Приспадане на окончателни загуби на чуждестранно място на стопанска дейност), C-538/20, EU:C:2022:717, т. 14, и от 16 февруари 2023 г., *Gallagher*, C-707/20, EU:C:2023:101, т. 70).
- 38 Член 49, първа алинея, второ изречение ДФЕС изрично предоставя на икономическите оператори възможността да избират свободно правната форма, подходяща за упражняване на тяхната дейност в друга държава членка, и този свободен избор не може да бъде ограничаван с дискриминационни данъчни разпоредби (решения от 23 февруари 2006 г., *CLT-UFA*, C-253/03, EU:C:2006:129, т. 14, от 6 септември 2012 г., *Philips Electronics UK*, C-18/11, EU:C:2012:532, т. 13, и от 17 май 2017 г., X, C-68/15, EU:C:2017:379, т. 40).

- 39 Така свободата да се избира правната форма, подходяща за упражняване на дейност в друга държава членка, по-специално цели да даде възможност на дружествата със седалище в една държава членка да откриват клон в друга държава членка, за да упражняват там дейността си при същите условия, които се прилагат към дъщерните дружества (решения от 23 февруари 2006 г., CLT-UFA, C-253/03, EU:C:2006:129, т. 15, и от 6 септември 2012 г., Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, т. 14 и цитираната съдебна практика).
- 40 В това отношение съгласно постоянната съдебна практика за ограничения на свободата на установяване трябва да се считат всички мерки, които забраняват, възпрепятстват или правят по-слабо привлекателно упражняването на гарантираната от член 49 ДФЕС свобода (решение от 11 май 2023 г., Manitou BF и Bricolage Investissement France, C-407/22 и C-408/22, EU:C:2023:392, т. 20 и цитираната съдебна практика).
- 41 Така, забранена е не само явната дискриминация, основана на седалището на дружествата, но и всички прикрити форми на дискриминация, които чрез прилагане на други разграничителни критерии фактически водят до същия резултат (решение от 6 октомври 2022 г., Contship Italia, C-433/21 и C-434/21, EU:C:2022:760, т. 35 и цитираната съдебна практика).
- 42 В частност, задължително облагане, което предвижда привидно обективен разграничителен критерий, но в повечето случаи поставя в по-неблагоприятно положение, с оглед на характеристиките си, дружествата със седалище в друга държава членка, чието положение е сходно с това на дружествата със седалище в държавата членка по облагането, представлява непряка дискриминация, основана на местонахождението на седалището на дружествата, забранена с членове 49 и 54 ДФЕС (решения от 3 март 2020 г., Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, т. 43, и от 3 март 2020 г., Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, т. 63 и цитираната съдебна практика).
- 43 В случая разглежданата в главното производство национална правна уредба се прилага, без да се прави разграничение между местните кредитни институции и португалските дъщерни дружества и клонове на чуждестранни кредитни институции. Данъчната основа на ASSB се състои от пасива на тези субекти, а именно, по силата на член 4 от приложение VI към Закона за допълнителния бюджет за 2020 г., съвкупността от балансови позиции, които, независимо от своята форма или начин на формиране, представляват задължение към трети лица, с изключение по-специално на позиции, които съгласно приложимите счетоводни стандарти са записани в баланса като собствен капитал.
- 44 Впрочем съгласно посоченото от запитващата юрисдикция, за разлика от местните кредитни институции и дъщерните дружества на чуждестранни кредитни институции, клоновете на чуждестранните кредитни институции, тъй като нямат правосубектност, не могат да приспадат собствен капитал от облагаемата си основа за целите на ASSB поради това, че споменатите субекти са законово лишени от собствен капитал. Освен това тези клонове нямат право да емитират дългови инструменти, приравнени на собствен капитал, като например конвертируеми облигации, облигации с право на участие, привилегирани акции, подлежащи на обратно изкупуване, и условно конвертируеми облигации, поради което не могат и да приспадат такива инструменти от данъчната си основа.
- 45 Така изглежда, че разглежданата в главното производство национална правна уредба не позволява на клоновете на чуждестранни кредитни институции да упражняват дейността си при същите условия като тези, които се прилагат за дъщерните дружества на

чуждестранни кредитни институции по смисъла на припомнената в точка 39 от настоящото съдебно решение съдебна практика. Всъщност, като се прилага без разлика спрямо пасива на дъщерните дружества и на клоновете на чуждестранни кредитни институции, тази правна уредба същевременно позволява на дъщерните дружества да намалят облагаемата основа чрез приспадането на собствения капитал и на приравнените на собствен капитал дългови инструменти, макар такова приспадане, изглежда, да е недостъпно по закон за посочените клонове, което запитващата юрисдикция следва да провери.

- 46 При тези условия такава национална правна уредба може да направи по-малко привлекателно за дружествата със седалище в друга държава членка упражняването на тяхната дейност в Португалия посредством клон.
- 47 Както впрочем отбелязва генералният адвокат по същество в точка 45 от заключението си, разлика в третирането, която може да ограничи свободния избор на подходящата правна форма за упражняване на дейност в друга държава членка, по смисъла на припомнената в точка 38 от настоящото решение съдебна практика, може да представлява ограничение на свободата на установяване, гарантирана с членове 49 и 54 ДФЕС.
- 48 За да бъде съвместима с разпоредбите на Договора за функционирането на ЕС във връзка със свободата на установяване, подобна разлика в третирането трябва да се отнася до положения, които не са обективно сходни, или да е обоснована с императивно съображение от общ интерес (решение от 11 май 2023 г., *Manitou BF и Bricolage Investissement France*, C-407/22 и C-408/22, EU:C:2023:392, т. 36 и цитираната съдебна практика).
- 49 Първо, безспорно е, че сходството между трансграничните и вътрешните за съответната държава членка положения трябва да се преценява, като се взема предвид целта на съответните национални разпоредби, както и предметът и съдържанието на последните (вж. в този смисъл решение от 17 март 2022 г., *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, т. 59 и цитираната съдебна практика).
- 50 Както е видно от данните, предоставени от запитващата юрисдикция, целите на ASSB, който се прилага без разлика за целия банков сектор в Португалия, включително местните кредитни институции, както и португалските дъщерни дружества и клонове на чуждестранни кредитни институции, включват финансова подкрепа на националната система за социална сигурност и възстановяване на равновесието между данъчната тежест, понасяна от този сектор, който е освободен от ДДС за повечето финансови услуги, и данъчната тежест, понасяна от всички други сектори на португалската икономика.
- 51 С оглед на тези цели, в представените от запитващата юрисдикция национални разпоредби не се прави никакво разграничение между местните кредитни институции и дъщерните дружества и клоновете на чуждестранни кредитни институции.
- 52 Впрочем от акта за преюдициално запитване не следва, че предметът и съдържанието на разглежданите национални разпоредби въвеждат такова разграничение.
- 53 Следователно, изглежда, нищо не указва, че положението на чуждестранна кредитна институция, която извършва дейността си посредством клон, не е обективно сходно с това на местна кредитна институция или на дъщерно дружество на чуждестранна кредитна институция.

- 54 Второ, що се отнася до обосноваването на разликата в третирането с императивно съображение от общ интерес, португалското правителство изтъква в писменото си становище, че предоставеното от разглежданата в главното производство национална правна уредба данъчно предимство на местните кредитни институции, както и на дъщерните дружества на чуждестранни кредитни институции е обосновано от необходимостта да се гарантира съгласуваността на националния данъчен режим.
- 55 Съгласно постоянната съдебна практика обаче, за да може да се допусне такава обосновка, е необходимо да се установи наличието на пряка връзка между съответното данъчно предимство и компенсирането на това предимство с определено данъчно задължение (вж. в този смисъл решения от 12 юни 2018 г., *Bevola и Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, т. 45, и от 27 април 2023 г., *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, т. 68 и цитираната съдебна практика).
- 56 В случая представената на Съда преписка не съдържа материали, които да сочат, че приспадането на собствения капитал от облагаемата основа за целите на ASSB ще бъде компенсирано с определено данъчно задължение, наложено на местните кредитни институции и дъщерните дружества на чуждестранни кредитни институции.
- 57 Ето защо ограничението на свободата на установяване, въведено с разглежданата в главното производство национална правна уредба, не може да бъде обосновано с необходимостта от запазване на съгласуваността на португалския данъчен режим.
- 58 Накрая, в съдебното заседание Европейската комисия поддържа, че разликата в третирането, произтичаща от разглежданата в главното производство национална правна уредба, би могла да се обоснове, що се отнася до възможността за приспадане на приравнените на собствен капитал дългови инструменти от облагаемата основа за целите на ASSB, с необходимостта от запазване на балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки. Тази институция изтъква по-специално, че изключването на клоновете от възможността да ползват това приспадане, позволява да се избегне последните да могат свободно да избират обхвата на данъчната си основа за целите на ASSB, включвайки изкуствено в нея приравнени на собствен капитал дългови инструменти на своите дружества майки, без посочените инструменти непременно да са свързани с дейността им в Португалия.
- 59 В това отношение следва да се припомни, че подобна обосновка може да се приеме по-специално когато разглежданият режим цели да предотврати определени практики, които могат да застрашат правото на държава членка да упражнява данъчните си правомощия по отношение на извършваните на нейна територия дейности (решение от 27 април 2023 г., *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, т. 76 и цитираната съдебна практика).
- 60 Така Съдът е приел, че с това се цели по-специално запазване на симетрия между правото на облагане с данък на печалбата и възможността за приспадане на загубите на постоянен обект, доколкото допускането на възможността за приспадане на загубите на постоянен обект, който е чуждестранно лице, от дохода на главното дружество би позволило на последното да избира свободно държавата членка, в която ще изтъкне подобни загуби (решение от 4 юли 2013 г., *Argenta Spaarbank*, C-350/11, EU:C:2013:447, т. 54).

- 61 Когато обаче държава членка е избрала да не облага субектите, установени на нейната територия, тя не може да се позове на необходимостта от гарантиране на балансираното разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, за да обоснове облагането на субекти, установени в друга държава членка (вж. по аналогия решения от 18 юни 2009 г., *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, EU:C:2009:377, т. 67 и цитираната съдебна практика, и от 27 април 2023 г., *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, т. 77 и цитираната съдебна практика).
- 62 В случая Португалската република е избрала да не облага местните кредитни институции и дъщерните дружества на чуждестранни кредитни институции, що се отнася до приравнените на собствен капитал дългови инструменти.
- 63 Следователно тази държава членка не може да се позовава на необходимостта от гарантиране на балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки, за да обоснове облагането на клоновете на чуждестранни кредитни институции, що се отнася до тези приравнени на собствен капитал дългови инструменти.
- 64 От това следва, че ограничението на свободата на установяване, въведено с разглежданата в главното производство национална правна уредба, не изглежда обосновано от необходимостта да се запази балансирано разпределение на правомощията за данъчно облагане между държавите членки.
- 65 Следователно на втория въпрос следва да се отговори, че гарантираната с членове 49 и 54 ДФЕС свобода на установяване трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, която въвежда данък, чиято основа се състои от пасива на местни кредитни институции, както и на дъщерни дружества и на клонове на чуждестранни кредитни институции, доколкото посочената правна уредба позволява приспадането на собствен капитал и на приравнени на собствен капитал дългови инструменти, които не могат да бъдат емитирани от образувания, които нямат правосубектност, каквито са тези клонове.

По съдебните разноски

- 66 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

- 1) Директива 2014/59/ЕС на Европейския парламент и на Съвета от 15 май 2014 година за създаване на рамка за възстановяване и реструктуриране на кредитни институции и инвестиционни посредници и за изменение на Директива 82/891/ЕИО на Съвета и директиви 2001/24/ЕО, 2002/47/ЕО, 2004/25/ЕО, 2005/56/ЕО, 2007/36/ЕО, 2011/35/ЕС, 2012/30/ЕС и 2013/36/ЕС и на регламенти (ЕС) № 1093/2010 и (ЕС) № 648/2012 на Европейския парламент и на Съвета трябва да се тълкува в смисъл, че допуска национална правна уредба, която въвежда данък върху пасива на кредитните институции, методът за изчисляване на който се**

твърди, че е подобен на този на вноските, плащани от такива институции по силата на тази директива, но постъпленията от които не са предназначени за националните механизми за финансиране на действия по реструктуриране.

- 2) Гарантираната с членове 49 и 54ДФЕС свобода на установяване трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска правна уредба на държава членка, която въвежда данък, чиято основа се състои от пасива на кредитни институции, чието седалище се намира на територията на тази държава членка, както и на дъщерни дружества и на клонове на кредитни институции, чието седалище се намира на територията на друга държава членка, доколкото посочената правна уредба позволява приспадането на собствен капитал и на приравнени на собствен капитал дългови инструменти, които не могат да бъдат емитирани от образувания, които нямат правосубектност, каквито са тези клонове.**

Подписи