



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
PRIITA PIKAMÄE
przedstawiona w dniu 13 lipca 2023 r.¹

Sprawa C-340/22

**Cofidis
przeciwko**

Autoridade Tributária e Aduaneira

{wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia]}

Odesłanie prejudycjalne – Podatki bezpośrednie – Artykuł 49 TFUE – Podatek obciążający instytucje kredytowe w celu finansowania zabezpieczenia społecznego – Odliczenia od podstawy opodatkowania dostępne dla podmiotów posiadających osobowość prawną – Uzasadnienie – Zrównoważony podział władztwa podatkowego pomiędzy państwa członkowskie

1. W niniejszej sprawie Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia] wystąpił do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczącym wykładni art. 49 TFUE oraz dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/59/UE z dnia 15 maja 2014 r. ustanawiającej ramy na potrzeby prowadzenia działań naprawczych oraz restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji w odniesieniu do instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych oraz zmieniającej dyrektywę Rady 82/891/EWG i dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2001/24/WE, 2002/47/WE, 2004/25/WE, 2005/56/WE, 2007/36/WE, 2011/35/UE, 2012/30/UE i 2013/36/UE oraz rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1093/2010 i (UE) nr 648/2012².

2. Na wniosek Trybunału niniejsza opinia dotyczy jedynie drugiego pytania prejudycjalnego. Pytanie to stanowi dla Trybunału okazję do przedstawienia dodatkowych wyjaśnień dotyczących zakresu swobody przedsiębiorczości zapisanej w art. 49 TFUE w dziedzinie podatków bezpośrednich oraz zakresu stosowania nadrzędnych względów interesu ogólnego mogących uzasadniać ograniczenie tej swobody, takich jak te dotyczące konieczności zachowania zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

¹ Język oryginału: francuski.

² Dz.U. 2014, L 173, s. 190.

Ramy prawne

Prawo Unii

3. W niniejszej sprawie istotne znaczenie ma art. 49 TFUE.

Prawo portugalskie

4. Artykuł 18 Lei n° 27-A/2020 i załącznik VI do Lei n° 27-A/2020 da Assembleia da República, que aprova o Orçamento Suplementar para 2020 (ustawy nr 27-A/2020 parlamentu Republiki Portugalskiej o zatwierdzeniu budżetu uzupełniającego na rok 2020) z dnia 24 lipca 2020 r., ustanowiły Adicional de Solidariedade sobre o Sector Bancário (dodatkowy podatek solidarnościowy nałożony na sektor bankowy, zwany dalej „ASSB”).

5. W świetle art. 1 ust. 2 i art. 9 załącznika VI do tej ustawy podatek ten został wprowadzony z myślą o wzmocnieniu mechanizmów finansowania systemu zabezpieczenia społecznego poprzez przeznaczenie w całości dochodów z jego poboru na rzecz Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social (funduszu stabilizacji finansowej zabezpieczenia społecznego). Zgodnie z tymi przepisami wprowadzenie ASSB ma na celu zrekompensowanie zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „VAT”), z którego korzysta sektor bankowy co do większości usług i transakcji finansowych, zrównując w ten sposób obciążenie podatkowe ponoszone przez sektor bankowy z obciążeniem innych sektorów gospodarczych.

6. Na podstawie art. 2 ust. 1 tego załącznika VI podatnikami ASSB są: a) instytucje kredytowe będące rezydentami Portugalii, b) portugalskie jednostki zależne instytucji kredytowych będących rezydentami w innych państwach, a także c) portugalskie oddziały instytucji kredytowych będących rezydentami w innych państwach.

7. Przedmiotowy zakres stosowania ASSB został zdefiniowany w art. 3 rzeczonego załącznika, zgodnie z którym:

„Podatkiem ASSB są objęte:

a) zobowiązania ustalone i zatwierdzone przez podatników po odliczeniu, w odpowiednim przypadku, pozycji zobowiązań obejmujących fundusze własne, depozyty objęte gwarancją funduszu gwarancji depozytów, funduszu gwarancji rolniczych banków spółdzielczych lub systemu gwarancji depozytów oficjalnie uznanego zgodnie z art. 4 dyrektywy [Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/49/UE z dnia 16 kwietnia 2014 r. w sprawie systemów gwarancji depozytów (Dz.U. 2014, L 173, s. 149)] lub uznanego za równoważny w rozumieniu art. 156 ust. 1 lit. b) ogólnego systemu działania instytucji kredytowych i spółek finansowych, w granicach przewidzianych obowiązującymi przepisami, oraz depozyty złożone w kasie centralnej przez rolnicze banki kredytowe należące do zintegrowanego systemu kredytów rolniczych, zgodnie z art. 72 Regime Jurídico do Crédito Agrícola Mútuo e das Cooperativas de Crédito Agrícola (systemu prawnego rolniczych banków spółdzielczych i spółdzielni kredytu rolniczego), zatwierdzonego jako załącznik do Decreto-lei n° 24/91 (dekretu z mocą ustawy nr 24/91) z dnia 11 stycznia 1991 r.;

b) wartość referencyjna pozabilansowych pochodnych instrumentów finansowych ustalona przez podatników”.

8. Artykuł 4 tego załącznika, dotyczący ustalenia podstawy opodatkowania ASSB, stanowi:

„1. Do celów lit. a) poprzedniego artykułu zobowiązania oznaczają wszystkie pozycje ujęte w bilansie, które niezależnie od formy i sposobu ich ujęcia stanowią dług wobec osób trzecich, z wyjątkiem następujących pozycji:

- a) pozycji, które zgodnie z obowiązującymi zasadami rachunkowości są uznawane za fundusze własne;
- b) zobowiązań związanych z ujęciem obowiązków wynikających z programów określonych świadczeń;
- c) depozytów objętych przez fundusz gwarancji depozytów i fundusz gwarancji rolniczych banków spółdzielczych, wyłącznie w zakresie objętym gwarancjami tych funduszy;
- d) zobowiązań wynikających z wyceny pochodnych instrumentów finansowych;
- e) dochodu odroczonego, bez uwzględniania dochodu związanego z transakcjami pasywnymi, oraz
- f) zobowiązań z tytułu aktywów, które nie zostały wyłączone z bilansu w ramach transakcji sekurytyzacyjnych.

2. Do celów lit. a) poprzedniego artykułu stosuje się następujące zasady:

- a) wartość funduszy własnych, w tym funduszy własnych Tier I i funduszy własnych Tier II, obejmuje pozycje dodatnie, które są brane pod uwagę przy obliczeniach zgodnie z częścią drugą rozporządzenia [Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 575/2013 z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie wymogów ostrożnościowych dla instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych, zmieniającego rozporządzenie (UE) nr 648/2012 (Dz.U. 2013, L 176, s. 1)], z uwzględnieniem przepisów przejściowych przewidzianych w części dziesiątej tego rozporządzenia, które jednocześnie odpowiadają pojęciu zobowiązań zdefiniowanemu w poprzednim ustępie;
- b) depozyty objęte gwarancją funduszu gwarancji depozytów i funduszu gwarancji rolniczych banków spółdzielczych lub systemu gwarancji depozytów oficjalnie uznanego zgodnie z art. 4 [dyrektywy 2014/49] lub uznanego za równoważny w rozumieniu art. 156 ust. 1 lit. b) ogólnego systemu działania instytucji kredytowych i przedsiębiorstw finansowych, w granicach przewidzianych w obowiązujących przepisach prawa, uwzględnia się wyłącznie do wysokości kwoty faktycznie objętej gwarancją takich funduszy”.

Okoliczności faktyczne leżące u podstaw sporu, postępowanie główne, pytania prejudycjalne i postępowanie przed Trybunałem

9. Strona skarżąca w postępowaniu głównym jest portugalskim oddziałem instytucji kredytowej, której siedziba znajduje się we Francji. W tym charakterze jest ona podatnikiem ASSB, a mianowicie wprowadzonego w Republice Portugalskiej podatku nałożonego na sektor bankowy, mającego na celu finansowe wsparcie zabezpieczenia społecznego oraz przywrócenie

równowagi pomiędzy obciążeniem podatkowym ponoszonym przez sektor bankowy, który korzysta ze zwolnienia z VAT co do większości usług i transakcji finansowych a obciążeniem podatkowym ponoszonym przez wszystkie inne sektory portugalskiej gospodarki.

10. W dniu 11 grudnia 2020 r. strona skarżąca dokonała samonaliczenia ASSB za pierwsze półrocze 2020 r. Z tego tytułu uiszczyła kwotę 364 229,67 EUR. W dniu 5 stycznia 2021 r. skarżąca złożyła wniosek do organu podatkowego celem uzyskania zwrotu rzeczony kwoty. Decyzją z dnia 21 maja 2021 r. organ podatkowy oddalił ten wniosek.

11. W dniu 23 sierpnia 2021 r. skarżąca wystąpiła do sądu odsyłającego celem zakwestionowania tejże decyzji oddalającej. Na poparcie swojego środka zaskarżenia podniosła ona w szczególności, że ASSB jest sprzeczny z prawem Unii.

12. W szczególności, według strony skarżącej, ustanowienie ASSB jest sprzeczne z dyrektywą 2014/59 i domniemaną harmonizacją podatkową wynikającą z tej dyrektywy w odniesieniu do opłat pobieranych od instytucji kredytowych w dziedzinie restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji. Strona skarżąca została bowiem już opodatkowana w państwie członkowskim położenia jej siedziby, a mianowicie we Francji, na podstawie rzeczony dyrektywy, wobec czego Republika Portugalska nie może nałożyć na nią podobnego podatku co do tej samej podstawy opodatkowania.

13. Ponadto skarżąca uważa, że ASSB narusza art. 49 TFUE i wpływa w sposób dyskryminacyjny na oddziały zagranicznych instytucji kredytowych. Ponieważ oddziały te nie mają osobowości prawnej, są one pozbawione możliwości odliczenia niektórych pozycji ich funduszy własnych od podstawy opodatkowania z tytułu ASSB.

14. W tym kontekście Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy [dyrektywa 2014/59] stoi na przeszkodzie opodatkowaniu w państwie członkowskim oddziałów instytucji finansowych będących rezydentami w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów, takich jak portugalski system krajowy regulujący [ASSB], który jest nakładany na skorygowane zobowiązanie i wartość referencyjną pozabilansowych pochodnych instrumentów finansowych i z którego wpływy nie są przeznaczane na krajowe mechanizmy finansowania działań w ramach restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji ani na finansowanie jednolitego funduszu restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji?

2) Czy swoboda przedsiębiorczości zapisana w art. 49 TFUE stoi na przeszkodzie przepisom krajowym, takim jak te określone w portugalskim systemie krajowym regulującym [ASSB], które zezwalają na odliczenie niektórych pozycji zobowiązań od ustalonych i zatwierdzonych zobowiązań dla celów obliczania funduszy własnych Tier I i funduszy własnych Tier II, zgodnie z przepisami części drugiej [rozporządzenia (UE) nr 575/2013], z uwzględnieniem przepisów przejściowych określonych w części dziewiątej wspomnianego rozporządzenia, które mogą być wyemitowane wyłącznie przez instytucje posiadające osobowość prawną, to jest, które nie mogą być wyemitowane przez oddziały instytucji kredytowych niebędących rezydentami?”.

15. Uwagi na piśmie zostały złożone przez Cofidis, rząd portugalski, a także Komisję Europejską.

16. Te same strony przedstawiły ustnie swoje uwagi podczas rozprawy, która odbyła się w dniu 20 kwietnia 2023 r.

Analiza

17. Jak wskazano we wprowadzeniu, niniejsza opinia skupia się wyłącznie na drugim pytaniu prejudycjalnym.

W przedmiocie pytania drugiego

18. Poprzez to pytanie sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy swobodę przedsiębiorczości zapisaną w art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisom krajowym pozwalającym wyłącznie instytucjom kredytowym będącym rezydentami i jednostkom zależnym instytucji kredytowych niebędących rezydentami, posiadającym osobowość prawną, a zatem z wyłączeniem oddziałów instytucji kredytowych niebędących rezydentami i nieposiadających osobowości prawnej, odliczać ich fundusze własne, a także podobne instrumenty dłużne od podstawy opodatkowania podatkiem obciążającym zobowiązania tych podmiotów.

W przedmiocie dopuszczalności

19. Rząd portugalski w swoich uwagach na piśmie podniósł niedopuszczalność niniejszego pytania w zakresie, w jakim opiera się ono na zarzucie skarżącej dotyczącym niemożności odliczenia przez oddziały instytucji kredytowych niebędących rezydentami funduszy własnych od ich podstawy opodatkowania ASSB. Zarzut ten, objęty zakresem zastosowania prawa portugalskiego, jest kwestionowany przez organy podatkowe w ramach sporu w postępowaniu głównym i nie został jeszcze zbadany przez sąd odsyłający, wobec czego postawione pytanie ma, na tym etapie, charakter czysto hipotetyczny i abstrakcyjny.

20. Należy przypomnieć, że według utrwalonego orzecznictwa jedynie do sądu krajowego należy – przy uwzględnieniu okoliczności zawisłej przed nim sprawy – zarówno ocena, czy dla wydania wyroku jest mu niezbędne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pytań, które zadaje on Trybunałowi. Jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa Unii, pytania te są uznawane za mające znaczenie i Trybunał jest w zasadzie zobowiązany do wydania orzeczenia. Takie domniemanie posiadania znaczenia może zostać obalone tylko wówczas, gdy okaże się, że jest oczywiste, iż wykładnia prawa Unii, o którą wniesiono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub z przedmiotem postępowania głównego, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego, niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na postawione mu pytania.

21. W tym względzie jest bezsporne, że konieczność dokonania użytecznej dla sądu krajowego wykładni prawa Unii wymaga, by sąd ten określił – na własną odpowiedzialność – faktyczne i prawne ramy, w jakich mieszczą się stawiane przez niego pytania, a których prawidłowość nie podlega kontroli Trybunału³.

³ Wyrok z dnia 5 marca 2019 r., Eesti Pagar (C-349/17, EU:C:2019:172, pkt 47–50).

22. Tymczasem, z pkt 9 wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że sąd odsyłający ma wątpliwości co do zgodności rozpatrywanych portugalskich przepisów ze swobodą przedsiębiorczości z tego względu, że na podstawie tych przepisów oddziały instytucji kredytowych niebędących rezydentami nie mogą odliczać pozycji obejmujących fundusze własne, ponieważ te ostatnie mogą być emitowane wyłącznie przez podmioty posiadające osobowość prawną. Wynika stąd, że wbrew temu, co twierdzi rząd portugalski, sąd odsyłający przychylił się już do zarzutu skarżącej co do wykładni prawa portugalskiego.

23. Mając to na uwadze, należy uznać, że Trybunał dysponuje okolicznościami prawnymi niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na niniejsze pytanie. To ostatnie nie ma więc natury hipotetycznej lub abstrakcyjnej, wobec czego domniemanie posiadania znaczenia nie może być kwestionowane. Podsumowując, proponuję Trybunałowi, by uznał pytanie drugie za dopuszczalne.

Co do istoty

– *W przedmiocie istnienia dyskryminacji*

24. Swoboda przedsiębiorczości gwarantowana w art. 49 i 54 TFUE obejmuje przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii Europejskiej, prawo wykonywania ich działalności w innych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji⁴.

25. Przepisy zakazane poprzez art. 49 TFUE to – zgodnie z orzecznictwem Trybunału – wszelkie przepisy, które uniemożliwiają, utrudniają lub czynią mniej atrakcyjnym korzystanie ze swobody przedsiębiorczości⁵.

26. Innymi słowy, przepis ten zakazuje nie tylko jawnej dyskryminacji ze względu na siedzibę spółek, ale także wszelkich ukrytych form dyskryminacji, które poprzez stosowanie innych kryteriów odróżniających wywołują de facto ten sam skutek⁶. W szczególności Trybunał orzekł, że ustanowienie obowiązkowego świadczenia pieniężnego, w ramach którego przewidziane zostało kryterium odróżniające pozornie obiektywne, lecz de facto stawiające w gorszej sytuacji – z uwagi na ich cechy – mające siedzibę w innych państwach członkowskich spółki znajdujące się w sytuacji porównywalnej z tą, w której znajdują się spółki mające siedzibę w państwie członkowskim opodatkowania, stanowi zakazaną w art. 49 i 54 TFUE dyskryminację pośrednią ze względu na siedzibę tych spółek⁷.

27. W niniejszej sprawie jest bezsporne, że rozpatrywane portugalskie przepisy stosuje się jednolicie w odniesieniu do instytucji kredytowych będących rezydentami, do portugalskich jednostek zależnych instytucji kredytowych niebędących rezydentami i do portugalskich oddziałów tych ostatnich. W odniesieniu do przepisów dotyczących ustalania podstawy opodatkowania ASSB jest nakładany na zobowiązania tych podmiotów, a mianowicie na

⁴ Wyrok z dnia 16 lutego 2023 r., Gallaher (C-707/20, EU:C:2023:101, pkt 70 i przytoczone tam orzecznictwo).

⁵ Wyrok z dnia 11 maja 2023 r., Manitou BF i Bricolage Investissement France (C-407/22 i C-408/22, EU:C:2023:392, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

⁶ Wyrok z dnia 6 października 2022 r., Contship Italia (C-433/21 i C-434/21, EU:C:2022:760, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

⁷ Wyrok z dnia 3 marca 2020 r., Vodafone Magyarorszá (C-75/18, EU:C:2020:139, pkt 43).

„wszystkie pozycje ujęte w bilansie, które niezależnie od formy i sposobu ich ujęcia stanowią dług wobec osób trzecich”, z wyjątkiem, w odpowiednim przypadku, pozycji zobowiązań obejmujących fundusze własne.

28. Skarżąca uważa, że odliczanie funduszy własnych od podstawy opodatkowania nie jest dostępne dla podmiotów nieposiadających osobowości prawnej, takich jak oddziały instytucji kredytowych niebędących rezydentami, ponieważ podmioty te są prawnie pozbawione funduszy własnych. Oznacza to, że z powodu rozpatrywanych przepisów instytucje kredytowe niebędące rezydentami, które postanowiły założyć działalność w Portugalii za pośrednictwem oddziału, znalazły się w mniej korzystnej sytuacji w porównaniu z instytucjami kredytowymi będącymi rezydentami oraz z jednostkami zależnymi instytucji kredytowych niebędącymi rezydentami.

29. W uwagach na piśmie Komisja uznała, że ewentualna dyskryminacja pośrednia może zatem wynikać nie z samych portugalskich przepisów, ale ze statusu prawnego oddziałów, które nie mają prawnej możliwości posiadania funduszy własnych ze względu na brak osobowości prawnej. Jednakże zdaniem Komisji taka różnica w traktowaniu jednostek zależnych i oddziałów wchodzi w zakres suwerenności podatkowej państw członkowskich. Na poparcie tego wniosku Komisja powołuje wyrok z dnia 10 czerwca 2015 r., X AB (C-686/13, zwany dalej „wyrokiem X AB”, EU:C:2015:375).

30. Argument ten nie jest według mnie przekonujący z dwóch powodów.

31. Po pierwsze, nie jest on zgodny z odpowiednim orzecznictwem. W tym względzie należy przypomnieć, że Trybunał wielokrotnie stwierdzał, poczynając od wyroku Komisja/Francja⁸, że w zakresie, w jakim art. 49 akapit pierwszy zdanie drugie TFUE wyraźnie przyznaje podmiotom gospodarczym możliwość wyboru formy prawnej odpowiedniej do wykonywania ich działalności w innym państwie członkowskim, ten wolny wybór nie powinien być ograniczany przez przepisy podatkowe o charakterze dyskryminującym⁹.

32. W wyroku CLT-UFA Trybunał następnie uściślił, że swoboda wyboru odpowiedniej formy prawnej służy między innymi umożliwieniu spółkom z siedzibą w jednym z państw członkowskich otwarcia oddziału w innym państwie członkowskim celem wykonywania tam ich działalności *na takich samych warunkach jak w przypadku spółek zależnych*¹⁰.

33. Z orzecznictwa wynika zatem, że owa swoboda stoi na przeszkodzie różnemu podatkowemu traktowaniu wykonywania działalności przez spółkę niebędącą rezydentem w przyjmującym państwie członkowskim, w zależności od tego, czy działa ona za pośrednictwem jednostki zależnej, czy oddziału, przy czym to odmienne traktowanie przekłada się na dyskryminację ze względu na przynależność państwową¹¹.

34. Logika leżąca u podstaw takiej wykładni polega na tym, że oddziały, które są pozbawione osobowości prawnej, stanowią zwykłą reprezentację ich spółki dominującej za granicą, podczas gdy jednostki zależne spółek niebędących rezydentami stanowią w ich państwie siedziby

⁸ Wyrok z dnia 28 stycznia 1986 r. (270/83, EU:C:1986:37).

⁹ Punkt 22 tego wyroku.

¹⁰ Wyrok z dnia 23 lutego 2006 r. (C-253/03, EU:C:2006:129, pkt 15). Zobacz także wyrok z dnia 6 września 2012 r., Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532, pkt 14).

¹¹ W tym kontekście zob. opinia rzecznik generalnej J. Kokott w sprawie X (C-68/15, EU:C:2016:886, pkt 24, 25). W odniesieniu do krytycznej analizy porównywalności jednostek zależnych i oddziałów, zob. w szczególności Peter J. Wattel, Corporate tax jurisdiction in the EU with respect to branches and subsidiaries; dislocation distinguished from discrimination and disparity; a plea for territoriality, *EC Tax Review*, nr 4, 2003, s. 196.

niezależne podmioty prawa dla celów podatkowych, a zatem spółki będące rezydentami w tym państwie. W konsekwencji ustawodawstwo krajowe, które przyznaje jednostkom zależnym bardziej korzystne traktowanie niż oddziałom, ostatecznie sprowadza się do traktowania spółek będących rezydentami w sposób bardziej korzystny niż spółek niebędących rezydentami.

35. Równoważność ta została wprost wyrażona przez Trybunał w pkt 44 wyroku Saint-Gobain ZN¹², zgodnie z którym „odmienne traktowanie oddziałów spółek niebędących rezydentami w porównaniu ze spółkami będącymi rezydentami, a także ograniczenie swobody wyboru formy prowadzenia dodatkowej działalności należy traktować jako *jedno i to samo naruszenie* art. [49 i 54 TFUE]”¹³, a ostatnio w pkt 36 wyroku z dnia 17 maja 2017 r., X (C-68/15, EU:C:2017:379), zgodnie z którym „zastosowanie krajowych przepisów prawa podatkowego, takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, do, z jednej strony, będącej rezydentem spółki zależnej spółki niebędącej rezydentem, i, z drugiej strony, będącego rezydentem stałego zakładu takiej spółki¹⁴], dotyczy traktowania pod względem podatkowym, odpowiednio, spółki będącej rezydentem i spółki niebędącej rezydentem”.

36. Po drugie, stwierdzenie Trybunału zawarte w pkt 33 wyroku X AB nie wydaje się, wbrew temu, co sugeruje Komisja, możliwe do zastosowania w niniejszej sprawie. Warto zbadać pokrótce ów wyrok.

37. Rozpatrywane szwedzkie ustawodawstwo wyłączało z podstawy opodatkowania podatkiem od osób prawnych zysk kapitałowy osiągnięty przy zbyciu udziałów spółek określonego typu, a jednocześnie nie przewidywało żadnego odliczenia strat powstałej z tytułu takich operacji, w tym jeśli strata ta wynikała ze strat kursowej. Dla celów tego ustawodawstwa nie miało znaczenia, czy spółka, której udziały były przedmiotem zbycia, miała siedzibę w Szwecji, czy w innym państwie członkowskim.

38. Rozpatrując kwestię, czy inwestycje w udziały dokonane w państwie członkowskim innym niż Królestwo Szwecji były, ze względu na brak możliwości odliczenia strat kursowych wynikający ze szwedzkiego ustawodawstwa, traktowane mniej korzystnie niż podobne inwestycje dokonywane w Szwecji, Trybunał zastosował w tymże pkt 33 zasadę, zgodnie z którą swoboda przedsiębiorczości nie może być rozumiana w ten sposób, że państwo członkowskie jest zobowiązane dostosować swoje przepisy podatkowe do przepisów innego państwa członkowskiego celem zapewnienia we wszystkich sytuacjach opodatkowania, które usuwa wszystkie różnice wynikające z krajowych przepisów podatkowych, zważywszy, że decyzje spółki odnośnie do ustanowienia siedziby struktury handlowej za granicą mogą być, w zależności od przypadku, bardziej lub mniej korzystne dla takiej spółki¹⁵.

¹² Wyrok z dnia 21 września 1999 r. (C-307/97, EU:C:1999:438).

¹³ Moje wyróżnienie.

¹⁴ Należy zwrócić uwagę, że termin stały zakład „będący rezydentem” jest używany w tym punkcie wyroku jako synonim „działający w tym państwie członkowskim”.

¹⁵ Trybunał wskazał ponadto, że wniosek ten nie jest sprzeczny z wnioskiem sformułowanym w wyroku z dnia 28 lutego 2008 r., Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129), w którym uznał on zasadniczo, że ustawodawstwo niemieckie stanowiło ograniczenie swobody przedsiębiorczości w zakresie, w jakim wyłączało możliwość odliczenia strat kursowych poniesionych przez spółkę mającą statutową siedzibę na terytorium Niemiec w przypadku transferu kapitału, w który spółka ta wyposażyła należący do niej stały zakład, położony w innym państwie członkowskim. Zdaniem Trybunału kontekst prawny sprawy Deutsche Shell był bowiem inny, ponieważ w przeciwieństwie do ustawodawstwa szwedzkiego ustawodawstwo będące przedmiotem tej sprawy przewidywało zasadniczo opodatkowanie zysków kursowych i jednocześnie możliwość odliczenia strat kursowych. Zobacz w szczególności pkt 38 wyroku X AB.

39. W mojej ocenie niniejsza sprawa różni się od tejże sprawy w zakresie, w jakim dyskryminacja pośrednia nie byłaby wynikiem łącznego skutku opodatkowania obowiązującego w państwie, w którym ma siedzibę spółka, do której należy oddział, oraz opodatkowania należnego w państwie, w którym znajduje się ten oddział, ale jedynie tego ostatniego opodatkowania.

40. Biorąc pod uwagę powyższe, uważam, że niemożność ujęcia w bilansie funduszy własnych przez podmioty pozbawione osobowości prawnej i, na tej podstawie, odliczenia ich od ich podstawy opodatkowania ASSB prowadzi do sytuacji, w której oddziały instytucji kredytowych niebędących rezydentami są traktowane niekorzystnie w porównaniu z instytucjami kredytowymi będącymi rezydentami oraz jednostkami zależnymi instytucji kredytowych niebędących rezydentami.

41. Należy jednak zwrócić uwagę, że rząd portugalski stanowczo zakwestionował, zarówno w swoich uwagach na piśmie, jak i podczas rozprawy, prawdziwość twierdzenia, zgodnie z którym oddziały instytucji kredytowych niebędących rezydentami nie mogą zaksięgować ich kapitału jako funduszy własnych. Dokładniej rzecz ujmując, rząd ten argumentował, że zgodnie z portugalskim ustawodawstwem taki oddział ma możliwość ujęcia w swojej rachunkowości funduszy, w które został wyposażony, jako zobowiązań lub jako funduszy własnych, w zależności od możliwości uzyskania wynagrodzenia lub stałego charakteru tych funduszy.

42. W tym względzie ograniczę się do przypomnienia, że Trybunał powinien – w przypadku gdy sąd krajowy zwrócił się do niego z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – kierować się wykładnią prawa krajowego, która została mu przedstawiona przez wspomniany sąd¹⁶. Jak wyjaśniono wcześniej w niniejszej opinii, z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że sąd odsyłający przyjął wykładnię prawa portugalskiego odpowiadającą wykładni przedstawionej mu przez skarżącą.

43. Ponadto, zdaniem skarżącej, oddziały instytucji kredytowych niebędących rezydentami podlegają dyskryminacyjnemu traktowaniu w porównaniu z podmiotami będącymi rezydentami w zakresie, w jakim istnieje szeroki zakres instrumentów podobnych do funduszy własnych, które mogą być emitowane wyłącznie przez podmioty posiadające osobowość prawną. Są to, w szczególności, obligacje zamienne, obligacje partycypacyjne, akcje uprzywilejowane podlegające wykupowi i warunkowe obligacje zamienne (*contingent convertible bonds*). Wykładnia ta nie została zakwestionowana przez rząd portugalski ani w uwagach na piśmie ani podczas rozprawy.

44. W moim przekonaniu nie ma wątpliwości, że odliczenie wartości tych instrumentów dłużnych podobnych do funduszy własnych od podstawy opodatkowania ASSB oznacza, podobnie jak odliczenie funduszy własnych, że oddziały instytucji kredytowych niebędących rezydentami są traktowane w sposób mniej korzystny niż instytucje kredytowe będące rezydentami i jednostki zależne instytucji kredytowych niebędących rezydentami.

¹⁶ Wyrok z dnia 27 października 2022 r., Instituto do Cinema e do Audiovisual (C-411/21, EU:C:2022:836, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

45. Wynika z tego, że ustawodawstwo ustanawiające ASSB jest podstawą dyskryminacji pośredniej ze szkodą dla instytucji kredytowych niebędących rezydentami pragnących rozpocząć w Portugalii działalność za pośrednictwem oddziału, wobec czego wchodzi w zakres środków zakazanych na mocy art. 49 TFUE¹⁷.

46. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ograniczenie swobody przedsiębiorczości może być dopuszczone tylko w przypadku, gdy dotyczy sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub jeśli jest uzasadnione nadrzędnymi względami interesu ogólnego¹⁸. Konieczne jest zatem sprawdzenie, czy przepisy będące przedmiotem postępowania głównego, które, jak uznano, mogą ograniczać swobodę przedsiębiorczości, są objęte jedną z tych dwóch hipotez.

– *W przedmiocie obiektywnej porównywalności sytuacji*

47. W odniesieniu do obiektywnej porównywalności sytuacji, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, istnienie porównywalnego charakteru sytuacji transgranicznej i sytuacji wewnętrznej należy badać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane podatkowe ustawodawstwo krajowe¹⁹.

48. W tym zakresie pragnę zwrócić uwagę, że ASSB został wprowadzony z myślą o wzmocnieniu mechanizmów finansowania systemu zabezpieczenia społecznego poprzez przeznaczenie dochodów z jego poboru na rzecz funduszu stabilizacji finansowej zabezpieczenia społecznego. W szczególności z postanowienia odsyłającego wynika, że wprowadzenie ASSB i jego stosowanie wyłącznie w odniesieniu do sektora bankowego stanowią formę rekompensaty za zwolnienie z VAT większości usług i transakcji finansowych i ma na celu zrównanie obciążenia podatkowego ponoszonego przez sektor finansowy z obciążeniem nałożonym na inne sektory.

49. Biorąc pod uwagę cel realizowany przez to ustawodawstwo podatkowe, nie ma wątpliwości, że sytuacja instytucji kredytowej niebędącej rezydentem, działającej w Portugalii za pośrednictwem oddziału, jest porównywalna z sytuacją instytucji kredytowej będącej rezydentem lub jednostki zależnej instytucji kredytowej niebędącej rezydentem. Nie istnieje zatem między tymi podmiotami żadna obiektywna różnica sytuacji mogąca uzasadnić odmienne traktowanie w kontekście zasad ustalania podstawy opodatkowania ASSB²⁰.

– *W przedmiocie istnienia uzasadnienia*

50. W odniesieniu do nadrzędnych względów interesu ogólnego mogących uzasadniać ustanowienie ograniczenia swobody przedsiębiorczości należy na wstępie przypomnieć, że Trybunał uznał za takie: konieczność zapewnienia spójności systemu podatkowego, konieczność zagwarantowania skuteczności kontroli podatkowych, konieczność zapobiegania oszustwom podatkowym i konieczność zapewnienia zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

¹⁷ Mogłoby być inaczej, gdyby w wyniku ogólnej oceny różnych elementów składających się na podstawę opodatkowania ASSB sąd odsyłający miałby stwierdzić, że sposób ustalania tej podstawy opodatkowania prowadzi de facto do tego, że instytucja kredytowa pragnąca podjąć działalność w Portugalii za pośrednictwem oddziału nie będzie traktowana w mniej korzystny sposób niż podmioty będące rezydentami. Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 17 maja 2017 r., X (C-68/15, EU:C:2017:379, pkt 44). Pragnę przy tym zauważyć, że nic w aktach sprawy nie wskazuje na to, że ma to miejsce.

¹⁸ Wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Deister Holding i Juhler Holding (C-504/16 i C-613/16, EU:C:2017:1009, pkt 91 i przytoczone tam orzecznictwo).

¹⁹ Wyrok z dnia 2 czerwca 2016 r., Pensioenfonds Metaal en Techniek (C-252/14, EU:C:2016:402, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

²⁰ Zobacz wyrok z dnia 25 lutego 2021 r., Novo Banco (C-712/19, EU:C:2021:137, pkt 26).

51. Konieczność zapewnienia spójności systemu podatkowego oznacza, że konieczne jest wykazanie istnienia bezpośredniego związku pomiędzy daną ulgą podatkową przyznaną na mocy rozpatrywanych przepisów a wyrównaniem tej ulgi za pomocą określonego obciążenia podatkowego²¹. W niniejszej sprawie nie istnieje żaden element wskazujący, że odliczenie elementów wchodzących w zakres funduszy własnych od podstawy opodatkowania ASSB, dostępne dla instytucji kredytowych będących rezydentami i jednostek zależnych instytucji kredytowych niebędących rezydentami, jest wyrównane za pomocą obciążenia finansowego nałożonego na te ostatnie.

52. Konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych oznacza zasadniczo, że państwa członkowskie są uprawnione do stosowania środków pozwalających na weryfikację w jasny i dokładny sposób opodatkowanej kwoty²². Tymczasem wydaje się oczywiste, że rozpatrywane portugalskie ustawodawstwo, które przewiduje metodę obliczania podstawy opodatkowania prowadzącą nieuchronnie do wyższego wyniku dla oddziałów instytucji kredytowych niebędących rezydentami, nie ma żadnego związku z tym celem.

53. Konieczność zapobiegania nadużyciom i oszustwom podatkowym również nie może zostać powołana w niniejszej sprawie, jako że portugalskie ustawodawstwo, wprowadzając ASSB, nie miało szczegółowo na celu, jak tego wymaga orzecznictwo, ustanowienia przeszkody dla zachowań polegających na tworzeniu, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, struktur całkowicie sztucznych w celu nienależnego skorzystania z ulgi podatkowej²³.

54. Pozostaje zbadanie konieczności zapewnienia zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

55. W tym względzie Komisja twierdziła podczas rozprawy, że dyskryminacja pośrednia, która dotyka oddziały z tego powodu, że nie mogą one emitować instrumentów dłużnych podobnych do funduszy własnych, mogłaby być uzasadniona wymogiem zagwarantowania konieczności zapewnienia zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

56. Komisja przypomniała w tym względzie, że zgodnie z rozpatrywanymi portugalskimi przepisami jednostki zależne instytucji kredytowych niebędących rezydentami mogą odliczać od podstawy opodatkowania ASSB jedynie wartość instrumentów dłużnych podobnych do funduszy własnych emitowanych przez nie, a nie wartość instrumentów emitowanych przez ich spółki dominujące. Podobnie oddziały nie mogą odliczać wartości instrumentów emitowanych przez ich spółki dominujące w przypadku, gdy instrumenty te nie są związane z działalnością tych oddziałów.

57. Celem leżącym u podstaw tego wyboru ustawodawczego, zdaniem Komisji, jest unikanie sytuacji, w których instytucje kredytowe niebędące rezydentami, działające w Portugalii za pośrednictwem oddziału, dysponowały swobodą wyboru zakresu ich podstawy opodatkowania ASSB poprzez łączenie w sztuczny sposób instrumentów dłużnych podobnych do funduszy własnych z działalnością wykonywaną przez ten oddział w Portugalii.

²¹ Wyrok z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

²² Wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., A (C-48/11, EU:C:2012:485, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

²³ Wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Deister Holding i Juhler Holding (C-504/16 i C-613/16, EU:C:2017:1009, pkt 60 i przytoczone tam orzecznictwo).

58. Odpowiedź, którą pragnę zaproponować na ten argument Komisji, wymaga poczynienia kilku uwag wstępnych dotyczących zapewnienia zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi.

59. Przedstawiona po raz pierwszy w wyroku *Marks & Spencer*²⁴ – w powiązaniu z koniecznością unikania dwukrotnego wykorzystania strat i ryzykiem unikania opodatkowania – zasada zapewnienia zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi została następnie uznana przez Trybunał jako stanowiąca przedmiot samodzielnego uzasadnienia.

60. W tym celu Trybunał wziął pod uwagę okoliczność, że pobieranie podatków bezpośrednich znajduje się w centrum kompetencji podatkowych państw członkowskich. Wobec braku harmonizacji w ramach Unii do samych państw członkowskich należy więc zdefiniowanie kryteriów rozdziału ich kompetencji podatkowych w drodze zawarcia umów mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania lub w sposób jednostronny²⁵.

61. Uzasadnienie to stanowi tym samym wyraz powszechnie uznanej na poziomie międzynarodowym zasady terytorialności państwowych kompetencji podatkowych. Dokładniej rzecz ujmując, konieczność zapewnienia zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi została przyjęta przez Trybunał, w szczególności, ponieważ rozpatrywane przepisy zmierzają do zapobieżenia zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium²⁶. Tytułem przykładu, spółkom nie można pozostawić całkowitej swobody w zakresie przenoszenia ich zysków z jednego państwa członkowskiego do drugiego, czy prawa wyboru w zakresie uwzględniania ich strat w państwie członkowskim położenia ich zakładu lub w innym, z tego powodu, że takie praktyki spowodowałyby zwiększenie, w zależności od wyboru dokonanego przez spółkę, której sprawa dotyczy, podstawy opodatkowania w jednym państwie członkowskim i jej zmniejszenie w innym o kwotę przenoszonych zysków lub strat²⁷.

62. Komisja zasadniczo uważa, że rozpatrywane przepisy mają na celu ochronę kompetencji podatkowej państwa portugalskiego w odniesieniu do działalności wykonywanej na jego terytorium w zakresie, w jakim przepisy te skutkują uniemożliwieniem instytucjom kredytowym niebędącym rezydentami, działającym w Portugalii za pośrednictwem oddziału, umieszczenia w bilansie tegoż oddziału instrumentów dłużnych podobnych do funduszy własnych, które nie wchodzą w zakres działalności wykonywanej przez ten oddział w Portugalii, zmniejszając w ten sposób kwotę podstawy opodatkowania ASSB rzeczzonego oddziału.

63. W mojej ocenie na uzasadnienie oparte na konieczności zapewnienia zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi nie można się skutecznie powoływać w sposób, który zaleca Komisja.

64. Należy bowiem zauważyć, że państwo członkowskie, które zamierza twierdzić, że jego ustawodawstwo krajowe ma na celu zapobieżenie jakimkolwiek naruszeniu terytorialności jego kompetencji podatkowych musi, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, spełnić wymóg *spójności*.

²⁴ Wyrok z dnia 13 grudnia 2005 r. (C-446/03, EU:C:2005:763).

²⁵ Wyrok z dnia 18 lipca 2007 r., *Oy AA* (C-231/05, zwany dalej „wyrokiem *Oy AA*”, EU:C:2007:439, pkt 52).

²⁶ Wyrok z dnia 13 października 2022 r., *Finanzamt Bremen* (C-431/21, EU:C:2022:792, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

²⁷ Zobacz podobnie: wyrok *Oy AA*, pkt 56; wyrok z dnia 15 maja 2008 r., *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, pkt 34).

65. Z orzecznictwa tego wynika w szczególności, że gdy państwo członkowskie zdecydowało się na przyznanie ulgi podatkowej spółkom z siedzibą na jego terytorium i w ten sposób zrzekło się wykonywania swojej kompetencji podatkowej w odniesieniu do tych spółek, to nie może powoływać się na konieczność zapewnienia zrównoważonego podziału kompetencji podatkowych między państwami członkowskimi w celu uzasadnienia opodatkowania spółek z siedzibą w innym państwie członkowskim²⁸.

66. W niniejszej sprawie państwo portugalskie zrezygnowało z wykonywania swojej kompetencji podatkowej, gdy przyznało ono instytucjom kredytowym będącym rezydentami i jednostkom zależnym instytucji kredytowych niebędących rezydentami, które, jak pozwolę sobie przypomnieć, stanowią niezależne podmioty prawa dla celów podatkowych, a zatem spółki będące rezydentami tego państwa, ulgę podatkową polegającą na możliwości odliczenia wartości instrumentów dłużnych podobnych do funduszy własnych od ich podstawy opodatkowania ASSB.

67. Mając na uwadze powyższe, rzeczone państwo nie może skutecznie powoływać się na terytorialność swojej kompetencji podatkowej celem uzasadnienia niekorzystnego traktowania oddziałów instytucji kredytowych niebędących rezydentami, które z wcześniej przedstawionych powodów nie mają możliwości odliczania wartości rzeczonych instrumentów od ich podstawy opodatkowania rozpatrywanym podatkiem.

Wnioski

68. W świetle powyższych rozważań proponuję Trybunałowi, aby udzielił następującej odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne zadane przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy ds. podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia]:

Swobodę przedsiębiorczości zapisaną w art. 49 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie przepisom krajowym pozwalającym wyłącznie instytucjom kredytowym będącym rezydentami i jednostkom zależnym instytucji kredytowych niebędących rezydentami, posiadającym osobowość prawną, a zatem z wyłączeniem oddziałów instytucji kredytowych niebędących rezydentami i nieposiadających osobowości prawnej, odliczać ich fundusze własne, a także podobne instrumenty dłużne od podstawy opodatkowania podatkiem obciążającym zobowiązania tych podmiotów.

²⁸ Zobacz w szczególności wyroki: z dnia 8 listopada 2007 r., Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, pkt 58, 59); z dnia 18 czerwca 2009 r., Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, pkt 67).