



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 21 grudnia 2023 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki bezpośrednie – Artykuł 49 TFUE –
Swoboda przedsiębiorczości – Ustanowienie podatku od zobowiązań instytucji kredytowych
w celu finansowania krajowego systemu zabezpieczenia społecznego –
Podnoszona dyskryminacja oddziałów zagranicznych instytucji kredytowych – Dyrektywa
2014/59/UE – Ramy na potrzeby prowadzenia działań naprawczych oraz restrukturyzacji
i uporządkowanej likwidacji w odniesieniu do instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych –
Zakres stosowania

W sprawie C-340/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem
Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy do spraw podatkowych (centrum arbitrażu
administracyjnego), Portugalia] postanowieniem z dnia 24 maja 2022 r., które wpłynęło do
Trybunału w dniu 24 maja 2022 r., w postępowaniu:

Cofidis

przeciwko

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Arabadjiev, prezes izby, T. von Danwitz (sprawozdawca), P.G. Xuereb, A. Kumin
i I. Ziemele, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Pikamäe,

sekretarz: L. Carrasco Marco, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 20 kwietnia
2023 r.,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

– w imieniu Cofidis – P. Melcher, Rechtsanwalt, oraz P. Nuncio, D. Oda, F. Osório de Castro,
A. Queiroz Martins i M. Teles, advogados,

* Język postępowania: portugalski.

- w imieniu rządu portugalskiego – P. Barros da Costa, J.P. Cardoso da Costa, A. Pimenta i A. Rodrigues, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu hiszpańskiego – A. Ballesteros Panizo, w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej – A. Armenia, P. Caro de Sousa, A. Nijenhuis i D. Triantafyllou, w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 lipca 2023 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy 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 648/2012 (Dz.U. 2014, L 173, s. 190).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Cofidis – portugalskim oddziałem Cofidis SA, instytucji kredytowej z siedzibą we Francji – a Autoridade Tributária e Aduaneira (organem administracji podatkowej i celnej, Portugalia) w przedmiocie żądania zwrotu opłat uiszczonych przez ten oddział z tytułu *adicional de solidariedade sobre o sector bancário* (dodatkowego podatku solidarnościowego nałożonego na sektor bankowy) (zwanego dalej „ASSB”).

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Motywy 1, 5 i 103 dyrektywy 2014/59 mają następujące brzmienie:
 - „(1) Kryzys finansowy pokazał, że występuje znaczący niedobór odpowiednich instrumentów na szczeblu [Unii Europejskiej], umożliwiających skuteczne działanie względem instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych [...] mających problemy finansowe lub będących na progu upadłości. Instrumenty te są niezbędne w szczególności po to, aby zapobiec niewypłacalności lub – gdy już dojdzie do stanu niewypłacalności – zminimalizować negatywne skutki poprzez utrzymanie ważnych funkcji systemowych danej instytucji. Podczas kryzysu wyzwania te były jednym z głównych czynników, które zmuszały państwa członkowskie do ratowania instytucji z wykorzystaniem pieniędzy podatników. Celem wiarygodnych ram naprawy oraz restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji jest zmniejszenie w jak największym stopniu konieczności takiego działania.

[...]

(5) Potrzebny jest [...] system zapewniający organom wiarygodny zestaw instrumentów umożliwiający wystarczająco wczesną i szybką interwencję w stosunku do instytucji mających problemy finansowe lub będących na progu upadłości, aby zapewnić ciągłość krytycznych funkcji finansowych i gospodarczych danej instytucji, zmniejszając jednocześnie do minimum wpływ upadłości tej instytucji na sektor gospodarczy i finansowy. System ten powinien zapewniać, by akcjonariusze ponosili straty w pierwszej kolejności, a wierzyciele ponosili straty po akcjonariuszach [...].

[...]

(103) W pewnych okolicznościach skuteczność zastosowanych instrumentów restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji może zależeć od dostępności krótkoterminowego finansowania dla danej instytucji lub instytucji pomostowej, udzielenia gwarancji potencjalnym nabywcom lub udostępnienia kapitału instytucji pomostowej. Niezależnie od roli, jaką banki centralne odgrywają w udostępnianiu płynności dla systemu finansowego również w trudnych okresach, ważne jest, by państwa członkowskie ustanowiły mechanizmy finansowania pozwalające uniknąć sytuacji, w których wymagane środki finansowe będą pochodzić z budżetów krajowych. To branża finansowa jako całość powinna finansować stabilizację systemu finansowego”.

4 Dyrektywa ta, zgodnie z jej art. 1 ust. 1, określa zasady i procedury odnoszące się do naprawy oraz restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji wymienionych w tym przepisie podmiotów.

Prawo portugalskie

5 ASSB ustanowiono na mocy art. 18 Lei n° 27-A/2020, que aprova o Orçamento Suplementar para 2020 (ustawy nr 27-A/2020 zatwierdzającej budżet uzupełniający na 2020 r.), z dnia 24 lipca 2020 r. (zwanej dalej „ustawą o budżecie uzupełniającym na 2020 r.”) oraz załącznika VI do tej ustawy.

6 Stosownie do art. 1 ust. 2 i art. 9 załącznika VI do ustawy o budżecie uzupełniającym na 2020 r. ASSB ustanowiono z myślą o wzmocnieniu mechanizmów finansowania krajowego systemu zabezpieczenia społecznego poprzez przeznaczenie w całości wpływów z jego poboru na rzecz Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social (funduszu stabilizacji finansowej zabezpieczenia społecznego). Zgodnie z tymi przepisami ustanowienie ASSB ma na celu zrekompensowanie zwolnienia z podatku od wartości dodanej (VAT), z którego sektor bankowy korzysta w odniesieniu do większości usług finansowych, tak aby obciążenie podatkowe ponoszone przez ów sektor oraz to ponoszone przez pozostałe sektory gospodarki były do siebie zbliżone.

7 Na podstawie art. 2 ust. 1 wspomnianego załącznika VI opodatkowaniu ASSB podlegają, po pierwsze, instytucje kredytowe, których siedziba znajduje się na terytorium Portugalii (zwane dalej „instytucjami kredytowymi będącymi rezydentami”), po drugie, portugalskie spółki zależne instytucji kredytowych, których siedziba znajduje się na terytorium innego państwa (zwanymi dalej „instytucjami kredytowymi niebędącymi rezydentami”), oraz po trzecie, portugalskie oddziały instytucji kredytowych niebędących rezydentami.

8 Artykuł 3 wspomnianego załącznika VI określa przedmiotowy zakres stosowania ASSB w następujący sposób:

„ASSB są objęte:

- a) zobowiązania ustalone i zatwierdzone przez podatników po odliczeniu, w odpowiednim przypadku, pozycji zobowiązań obejmujących fundusze własne, depozytów objętych 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) [Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (ogólnego systemu działania instytucji kredytowych i spółek finansowych)], w granicach przewidzianych w obowiązujących przepisach, oraz depozytów złożonych w kasie centralnej przez rolnicze kasy kredytowe należące do zintegrowanego systemu rolniczych banków spółdzielczych, zgodnie z art. 72 systemu prawnego rolniczych banków spółdzielczych i spółdzielni kredytu rolniczego, zatwierdzonego jako załącznik do dekretu z mocą ustawy nr 24/91 z dnia 11 stycznia;
- b) wartość referencyjna pozabilansowych pochodnych instrumentów finansowych ustalona przez podatników”.

9 Artykuł 4 owego załącznika VI, dotyczący ustalania podstawy opodatkowania w przypadku 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 ujęte jako fundusze własne;
- b) zobowiązań związanych z ujęciem obowiązków wynikających z programów określonych świadczeń;
- c) depozytów objętych gwarancją funduszu gwarancji depozytów i funduszu gwarancji rolniczych banków spółdzielczych, uwzględnianych wyłącznie do wysokości kwoty rzeczywiście objętej gwarancją tych funduszy;
- d) zobowiązań wynikających z ponownej 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 Tier II, obejmuje pozycje dodatnie, które są brane pod uwagę przy jej obliczaniu 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, funduszu gwarancji rolniczych banków spółdzielczych lub systemu gwarancji depozytów oficjalnie uznanego zgodnie z art. 4 dyrektywy 2014/49/UE lub uznanego za równoważny w rozumieniu art. 156 ust. 1 lit. b) ogólnego systemu działania instytucji kredytowych i spółek finansowych, w granicach przewidzianych w obowiązujących przepisach, uwzględnia się wyłącznie do wysokości kwoty rzeczywiście objętej gwarancją tych funduszy”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 10 Skarżąca w postępowaniu głównym jest portugalskim oddziałem instytucji kredytowej, której siedziba znajduje się we Francji. Jako oddział podlega ona opodatkowaniu ASSB, który jest ustanowionym w Republice Portugalskiej podatkiem nałożonym na sektor bankowy, mającym na celu zapewnienie wsparcia finansowego dla krajowego systemu zabezpieczenia społecznego oraz przywrócenie równowagi pomiędzy obciążeniem podatkowym ponoszonym przez ów sektor, który korzysta ze zwolnienia z VAT w odniesieniu do większości usług finansowych, a obciążeniem podatkowym ponoszonym przez wszystkie pozostałe sektory portugalskiej gospodarki.
- 11 W dniu 11 grudnia 2020 r. skarżąca w postępowaniu głównym dokonała samonaliczenia ASSB za pierwsze półrocze 2020 r. i uiściła z tego tytułu kwotę 364 229,67 EUR. W dniu 5 stycznia 2021 r. złożyła ona jednak wniosek do organu podatkowego celem uzyskania zwrotu rzeczony kwoty. Decyzją z dnia 21 maja 2021 r. organ ten oddalił ów wniosek.
- 12 W dniu 23 sierpnia 2021 r. skarżąca w postępowaniu głównym wniosła skargę do Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sądu arbitrażowego do spraw podatkowych (centrum arbitrażu administracyjnego), Portugalia], będącego sądem odsyłającym, aby podważyć wspomnianą decyzję. W uzasadnieniu skargi podniosła ona w szczególności, że ASSB jest sprzeczny z prawem Unii.
- 13 Zdaniem skarżącej w postępowaniu głównym ustanowienie ASSB jest sprzeczne w szczególności z dyrektywą 2014/59 i z harmonizacją podatkową, jaką dyrektywa ta miałaby wprowadzać w odniesieniu do opłat pobieranych od instytucji kredytowych w dziedzinie restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji. Skarżącą w postępowaniu głównym – jak sama twierdzi – opodatkowano już bowiem na podstawie wspomnianej dyrektywy w państwie członkowskim położenia jej siedziby, a mianowicie w Republice Francuskiej, wobec czego Republika Portugalska nie może nałożyć na nią analogicznego podatku.

- 14 Ponadto skarżąca w postępowaniu głównym uważa, że ASSB narusza art. 49 TFUE ze względu na dyskryminacyjne traktowanie portugalskich oddziałów zagranicznych instytucji kredytowych. Oddziały te, nie będąc wyposażone w osobowość prawną, nie mają bowiem możliwości odliczenia funduszy własnych od podstawy opodatkowania z tytułu ASSB.
- 15 W tych okolicznościach Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [sąd arbitrażowy do spraw 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 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 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?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 16 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę 2014/59 należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu ustanawiającemu podatek od zobowiązań instytucji kredytowych, którego sposób obliczania ma być podobny do sposobu obliczania wkładów wnoszonych przez takie instytucje na podstawie tej dyrektywy, lecz z którego wpływy nie są przeznaczane na krajowe mechanizmy finansowania działań w ramach restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji.

W przedmiocie dopuszczalności

- 17 Rząd portugalski podnosi, że pytanie to jest niedopuszczalne, ponieważ nie ma żadnego znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu głównym, a to dlatego, że ASSB nie ma żadnego związku z prowadzeniem działań naprawczych ani restrukturyzacją i uporządkowaną likwidacją w odniesieniu do instytucji kredytowych, wobec czego podatek ten nie jest objęty zakresem stosowania dyrektywy 2014/59.

- 18 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem jedynie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za mające zapasć rozstrzygnięcie, należy – przy uwzględnieniu okoliczności konkretnej sprawy – zarówno ocena, czy do wydania rozstrzygnięcia jest mu niezbędne uzyskanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, jak i ocena znaczenia zadawanych Trybunałowi pytań. W konsekwencji jeśli przedstawione pytania dotyczą wykładni lub ważności przepisu prawa Unii, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia. Wynika stąd, że pytania zadawane przez sądy krajowe korzystają z domniemania posiadania znaczenia dla sprawy. Odmowa wydania przez Trybunał orzeczenia w przedmiocie przedstawionego przez sąd krajowy pytania prejudycjalnego jest możliwa tylko wtedy, gdy okazuje się, że wykładnia, o którą się zwrócono, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, gdy problem jest natury hipotetycznej bądź gdy Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na owe pytania (wyrok z dnia 16 lipca 2020 r., Facebook Ireland i Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, pkt 73 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 19 W niniejszym wypadku z uwagi na to, że skarżąca w postępowaniu głównym podniosła w ramach sporu w tym postępowaniu argument niezgodności ASSB z dyrektywą 2014/59, nie można podważyć domniemania, z którego wynika, że zadane pytanie ma znaczenie dla sprawy. Ponadto argument rządu portugalskiego dotyczący zakresu stosowania dyrektywy 2014/59 odnosi się w rzeczywistości do istoty zadanego pytania.
- 20 W konsekwencji pytanie pierwsze jest dopuszczalne.

Co do istoty

- 21 W celu udzielania odpowiedzi na zadane pytanie należy na wstępie przypomnieć, że wykładnia przepisu prawa Unii wymaga uwzględnienia nie tylko jego brzmienia, lecz także kontekstu, w jaki się on wpisuje, oraz celów realizowanych przez akt, którego jest on częścią [wyrok z dnia 21 września 2023 r., Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Legitymacja dyplomatyczna), C-568/21, EU:C:2023:683, pkt 32].
- 22 Po pierwsze, dyrektywa 2014/59, zgodnie z jej art. 1 ust. 1, określa zasady i procedury odnoszące się do naprawy oraz restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji wymienionych w tym przepisie podmiotów.
- 23 Po drugie, jak wynika z motywów 1 i 5 tej dyrektywy, przyjęto ją w następstwie kryzysu finansowego, który ujawnił konieczność zapewnienia instrumentów umożliwiających radzenie sobie z dotykającą w szczególności instytucji kredytowych niewypłacalnością poprzez przeniesienie związanego z nią ryzyka na ich akcjonariuszy i wierzycieli, a nie na podatników. Stosownie do motywu 103 wspomnianej dyrektywy to branża finansowa jako całość powinna bowiem finansować stabilizację systemu finansowego.
- 24 W tym kontekście, po trzecie, wkłady wnoszone przez owe instytucje na podstawie tej samej dyrektywy nie stanowią podatków, lecz, przeciwnie, wynikają z logiki ubezpieczeniowej (zob. podobnie wyrok z dnia 15 lipca 2021 r., Komisja/Landesbank Baden-Württemberg i SRB, C-584/20 P i C-621/20 P, EU:C:2021:601, pkt 113).
- 25 Dyrektywa 2014/59 w żaden sposób nie ma zatem na celu harmonizacji opodatkowania instytucji kredytowych prowadzących działalność w Unii.

- 26 W konsekwencji dyrektywa 2014/59 nie może stać na przeszkodzie wprowadzeniu podatku krajowego, takiego jak ASSB, który obciąża zobowiązania tych instytucji, z którego wpływy służą finansowaniu krajowego systemu zabezpieczenia społecznego i który nie ma żadnego związku z restrukturyzacją i uporządkowaną likwidacją ani z prowadzeniem działań naprawczych w odniesieniu do owych instytucji. Pozbawiona jakiegokolwiek znaczenia jest w tym względzie okoliczność, że sposób obliczania takiego podatku wykazuje podobieństwa do sposobu obliczania wkładów wnoszonych na podstawie dyrektywy 2014/59.
- 27 Odpowiedź na pytanie pierwsze powinna być zatem następująca: dyrektywę 2014/59 należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu ustanawiającemu podatek od zobowiązań instytucji kredytowych, którego sposób obliczania ma być podobny do sposobu obliczania wkładów wnoszonych przez takie instytucje na podstawie tej dyrektywy, lecz z którego wpływy nie są przeznaczane na krajowe mechanizmy finansowania działań w ramach restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji.

W przedmiocie pytania drugiego

- 28 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy swobodę przedsiębiorczości zagwarantowaną w art. 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego ustanawiającemu podatek, w przypadku którego podstawę opodatkowania stanowią zobowiązania instytucji kredytowych będących rezydentami oraz spółek zależnych i oddziałów instytucji kredytowych niebędących rezydentami, w zakresie, w jakim uregulowanie to pozwala na odliczenie funduszy własnych i instrumentów dłużnych porównywalnych z funduszami własnymi, których nie mogą emitować podmioty niewyposażone w osobowość prawną, takie jak owe oddziały.

W przedmiocie dopuszczalności

- 29 Rząd portugalski uważa, że pytanie drugie jest niedopuszczalne, ponieważ opiera się na twierdzeniu skarżącej w postępowaniu głównym, zgodnie z którym oddziały instytucji kredytowych niebędących rezydentami nie mogą odliczyć funduszy własnych od podstawy opodatkowania z tytułu ASSB. Zdaniem wspomnianego rządu twierdzenie to zostało zaś w sporze w postępowaniu głównym zakwestionowane przez organ podatkowy, a sąd odsyłający nie zweryfikował jeszcze jego prawdziwości, w związku z czym zadane przez ten sąd pytanie jest czysto hipotetyczne.
- 30 O ile rząd portugalski twierdzi, że pytanie drugie zostało zadane przedwcześnie, wystarczy przypomnieć, że sądy krajowe mają szerokie uprawnienie do występowania do Trybunału, jeżeli uważają, iż w toczącej się przed nimi sprawie pojawiają się kwestie dotyczące interpretacji lub oceny ważności przepisów prawa Unii koniecznych do rozpoznania przez nich sporu, oraz że mogą one skorzystać z tego uprawnienia w każdej chwili w trakcie postępowania, kiedy uznają to za stosowne (wyrok z dnia 16 marca 2023 r., Beobank, C-351/21, EU:C:2023:215, pkt 42 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 31 Z uwagi na to, że wspomniany rząd zauważa, iż owo twierdzenie skarżącej w postępowaniu głównym zostało w sporze w tym postępowaniu zakwestionowane, należy przypomnieć, że Trybunał powinien uwzględnić, w ramach podziału kompetencji pomiędzy sądami Unii a sądami krajowymi, kontekst faktyczny i prawny, w który wpisują się pytania prejudycjalne, tak jak ów kontekst został określony w postanowieniu odsyłającym. W związku z tym jeśli sąd odsyłający

określił faktyczne i prawne ramy, w jakich mieszczą się stawiane przez niego pytania, ich prawidłowość nie podlega kontroli Trybunału (wyrok z dnia 8 czerwca 2023 r., *Prestige and Limousine*, C-50/21, EU:C:2023:448, pkt 42, 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 32 W niniejszym wypadku z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że zdaniem sądu odsyłającego oddziały instytucji niebędących rezydentami nie mogą odliczyć od podstawy opodatkowania z tytułu ASSB funduszy własnych ani pozycji zobowiązań porównywalnych z funduszami własnymi, ponieważ są to instrumenty, które mogą emitować wyłącznie podmioty wyposażone w osobowość prawną.
- 33 Chociaż sąd odsyłający sam wskazuje, że organ podatkowy zakwestionował to stwierdzenie w sporze w postępowaniu głównym, jak to podnosi rząd portugalski, to z orzecznictwa przypomnianego w pkt 31 niniejszego wyroku wynika, że Trybunał nie może sam określić kontekstu faktycznego i prawnego, w który wpisują się pytania prejudycjalne.
- 34 W związku z tym, zważywszy na kontekst faktyczny i prawny określony w postanowieniu odsyłającym, nie można uznać, że pytanie to jest natury hipotetycznej.
- 35 W konsekwencji pytanie drugie jest dopuszczalne.

Co do istoty

- 36 Na wstępie należy przypomnieć, że siedziba danej spółki, podobnie jak obywatelstwo osób fizycznych, służy określeniu jej związku z porządkiem prawnym danego państwa. Zastosowanie krajowych przepisów prawa podatkowego, takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, z jednej strony do spółki będącej rezydentem, w tym będącej rezydentem spółki zależnej spółki niebędącej rezydentem, i z drugiej strony do oddziału spółki niebędącej rezydentem dotyczy zatem sposobu traktowania pod względem podatkowym, odpowiednio, spółki będącej rezydentem i spółki niebędącej rezydentem (zob. podobnie wyrok z dnia 17 maja 2017 r., X, C-68/15, EU:C:2017:379, pkt 35, 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 37 Należy również przypomnieć, że – stosownie do utrwalonego orzecznictwa – w przypadku spółek utworzonych zgodnie z ustawodawstwem państwa członkowskiego i mających statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład na terytorium Unii swoboda przedsiębiorczości zagwarantowana w art. 49 i 54 TFUE obejmuje prawo wykonywania działalności w innych państwach członkowskich za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji [wyroki: z dnia 22 września 2022 r., W (Możliwość odliczenia ostatecznych strat stałego zakładu niebędącego rezydentem), C-538/20, EU:C:2022:717, pkt 14; z dnia 16 lutego 2023 r., Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, pkt 70].
- 38 Ponieważ art. 49 akapit pierwszy zdanie drugie TFUE w sposób wyraźny pozostawia podmiotom gospodarczym swobodę wyboru odpowiedniej formy prawnej, w jakiej zamierzają wykonywać działalność w innym państwie członkowskim, nie należy ograniczać tego wyboru poprzez dyskryminacyjne przepisy podatkowe (wyroki: z dnia 23 lutego 2006 r., CLT-UFA, C-253/03, EU:C:2006:129, pkt 14; z dnia 6 września 2012 r., Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, pkt 13; z dnia 17 maja 2017 r., X, C-68/15, EU:C:2017:379, pkt 40).
- 39 Swoboda wyboru odpowiedniej formy prawnej wykonywania działalności w innym państwie członkowskim ma na celu między innymi umożliwienie spółkom z siedzibą w jednym z państw członkowskich otwarcia oddziału w innym państwie członkowskim i prowadzenia tam

działalności na takich samych warunkach jak w przypadku spółki zależnej (wyroki: z dnia 23 lutego 2006 r., CLT-UFA, C-253/03, EU:C:2006:129, pkt 15; a także z dnia 6 września 2012 r., Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, pkt 14 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 40 W tym względzie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem za ograniczenia swobody przedsiębiorczości należy uznać wszelkie przepisy, które uniemożliwiają, utrudniają lub czynią mniej atrakcyjnym korzystanie ze swobody zagwarantowanej w art. 49 TFUE (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).
- 41 Zakazuje się zatem nie tylko jawnej dyskryminacji ze względu na siedzibę spółek, ale również wszelkich ukrytych form dyskryminacji, które poprzez stosowanie innych kryteriów odróżniających wywołują de facto ten sam skutek (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).
- 42 W szczególności ustanowienie obowiązkowego świadczenia pieniężnego, w ramach którego przewidziano kryterium odróżniające, pozornie obiektywne, lecz stawiające w większości przypadków w gorszej sytuacji – z uwagi na ich cechy – mające siedzibę w innych państwach członkowskich spółki znajdujące się w sytuacji porównywalnej do tej, w której znajdują się spółki mające siedzibę w państwie członkowskim opodatkowania, stanowi zakazaną przez art. 49 i 54 TFUE dyskryminację pośrednią ze względu na siedzibę tych spółek (wyroki: z dnia 3 marca 2020 r., Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, pkt 43; a także z dnia 3 marca 2020 r., Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, pkt 63 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 43 W niniejszym wypadku uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym ma zastosowanie bez rozróżnienia do instytucji kredytowych będących rezydentami oraz do portugalskich spółek zależnych i oddziałów instytucji kredytowych niebędących rezydentami. Podstawę opodatkowania w przypadku ASSB stanowią zobowiązania tych podmiotów, a mianowicie, zgodnie z art. 4 załącznika VI do ustawy o budżecie uzupełniającym na 2020 r., wszystkie pozycje ujęte w bilansie, które – niezależnie od formy i sposobu ich ujęcia – stanowią dług wobec osób trzecich, z wyjątkiem w szczególności pozycji, które zgodnie z obowiązującymi zasadami rachunkowości są w nim ujęte jako fundusze własne.
- 44 Zgodnie z informacjami przekazanymi przez sąd odsyłający oddziały instytucji kredytowych niebędących rezydentami, ze względu na to, że nie są wyposażone w osobowość prawną, nie mogą zaś – w przeciwieństwie do instytucji kredytowych będących rezydentami i spółek zależnych instytucji kredytowych niebędących rezydentami – odliczyć funduszy własnych od podstawy opodatkowania z tytułu ASSB, ponieważ podmioty te są z prawnego punktu widzenia pozbawione takich funduszy. Z informacji tych wynika ponadto, że wspomniane oddziały nie są uprawnione do emitowania instrumentów dłużnych porównywalnych z funduszami własnymi, takich jak w szczególności obligacje zamienne, obligacje partycypacyjne, akcje uprzywilejowane podlegające wykupowi i warunkowe obligacje zamienne, w związku z czym nie mogą one odliczyć od podstawy opodatkowania również takich instrumentów.
- 45 Z ustaleń tych wynika zatem, że rozpatrywane w postępowaniu głównym uregulowanie krajowe nie pozwala oddziałom instytucji kredytowych niebędących rezydentami na prowadzenie działalności na takich samych warunkach jak w przypadku spółek zależnych instytucji kredytowych niebędących rezydentami w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 39 niniejszego wyroku. Chociaż bowiem uregulowanie to obciąża bez rozróżnienia zobowiązania spółek zależnych i oddziałów instytucji kredytowych niebędących rezydentami, to pozwala ono

spółkom zależnym na obniżenie podstawy opodatkowania poprzez odliczenie funduszy własnych i instrumentów dłużnych porównywalnych z funduszami własnymi, podczas gdy wspomnianym oddziałom, jak się wydaje, przepisy prawa nie pozwalają na skorzystanie z takiego odliczenia, czego sprawdzenie należy do sądu odsyłającego.

- 46 W tych okolicznościach takie uregulowanie krajowe może sprawić, że prowadzenie w Portugalii działalności za pośrednictwem oddziału będzie dla spółek mających siedzibę w innym państwie członkowskim mniej atrakcyjne.
- 47 Jak co do istoty zauważył rzecznik generalny w pkt 45 opinii, odmienne traktowanie mogące ograniczać swobodę wyboru odpowiedniej formy prawnej wykonywania działalności w innym państwie członkowskim w rozumieniu orzecznictwa przypomnianego w pkt 38 niniejszego wyroku może stanowić ograniczenie swobody przedsiębiorczości zagwarantowanej w art. 49 i 54 TFUE.
- 48 Aby takie odmienne traktowanie było zgodne z postanowieniami traktatu FUE dotyczącymi swobody przedsiębiorczości, musi ono dotyczyć sytuacji, które nie są obiektywnie porównywalne, lub musi ono być uzasadnione nadrzędnym względem interesu ogólnego (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 36 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 49 Po pierwsze, nie ulega wątpliwości, że porównywalność sytuacji transgranicznej z sytuacją wewnętrzną danego państwa członkowskiego należy badać z uwzględnieniem celu realizowanego przez rozpatrywane przepisy krajowe, a także przedmiotu i treści tych przepisów (zob. podobnie wyrok z dnia 17 marca 2022 r., *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 50 Jak wynika z informacji przekazanych przez sąd odsyłający, cele ASSB, który obciąża bez rozróżnienia cały portugalski sektor bankowy, w tym instytucje kredytowe będące rezydentami, a także portugalskie spółki zależne i oddziały instytucji kredytowych niebędących rezydentami, polegają na zapewnieniu wsparcia finansowego dla krajowego systemu zabezpieczenia społecznego i na przywróceniu równowagi pomiędzy obciążeniem podatkowym ponoszonym przez ów sektor, który korzysta ze zwolnienia z VAT w odniesieniu do większości usług finansowych, a obciążeniem podatkowym ponoszonym przez wszystkie pozostałe sektory portugalskiej gospodarki.
- 51 W kontekście tych celów przepisy krajowe przedstawione przez sąd odsyłający nie ustanawiają żadnego rozróżnienia pomiędzy instytucjami kredytowymi będącymi rezydentami a spółkami zależnymi i oddziałami instytucji kredytowych niebędących rezydentami.
- 52 Ponadto z postanowienia odsyłającego nie wynika, by takie rozróżnienie wprowadzały przedmiot i treść rozpatrywanych przepisów krajowych.
- 53 W konsekwencji nic nie wskazuje na to, by sytuacja instytucji kredytowej niebędącej rezydentem prowadzącej działalność za pośrednictwem oddziału nie była obiektywnie porównywalna z sytuacją instytucji kredytowej będącej rezydentem lub spółki zależnej instytucji kredytowej niebędącej rezydentem.

- 54 Po drugie, co się tyczy uzasadnienia odmiennego traktowania nadrzędnym względem interesu ogólnego, w uwagach na piśmie rząd portugalski podniósł, że korzyść podatkowa, jaką uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym przyznaje instytucjom kredytowym będącym rezydentami oraz spółkom zależnym instytucji kredytowych niebędących rezydentami, jest uzasadniona koniecznością zapewnienia spójności krajowego systemu podatkowego.
- 55 Zgodnie zaś z utrwalonym orzecznictwem, aby takie uzasadnienie można było dopuścić, konieczne jest wykazanie bezpośredniego związku między daną korzyścią podatkową a wyrównaniem tej korzyści przez określone obciążenie podatkowe (zob. podobnie wyroki: z dnia 12 czerwca 2018 r., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, pkt 45; a także z dnia 27 kwietnia 2023 r., L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, pkt 68 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 56 W niniejszym wypadku nic w aktach sprawy przedłożonych Trybunałowi nie wskazuje na to, by możliwość odliczenia funduszy własnych od podstawy opodatkowania z tytułu ASSB była wyrównana przez określone obciążenie podatkowe ponoszone przez instytucje kredytowe będące rezydentami i spółki zależne instytucji kredytowych niebędących rezydentami.
- 57 Wynika stąd, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości ustanowione przez uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym nie może być uzasadnione koniecznością zachowania spójności portugalskiego systemu podatkowego.
- 58 Wreszcie Komisja Europejska podniosła na rozprawie, że odmierne traktowanie wynikające z uregulowania krajowego rozpatrywanego w postępowaniu głównym może być uzasadnione, w odniesieniu do możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania z tytułu ASSB instrumentów dłużnych porównywalnych z funduszami własnymi, koniecznością zachowania zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi. Instytucja ta zauważyła w szczególności, że wyłączenie owej możliwości odliczenia w odniesieniu do oddziałów pozwala uniknąć sytuacji, w której te ostatnie mogłyby swobodnie ustalać zakres podstawy opodatkowania z tytułu ASSB poprzez sztuczne obejmowanie nim porównywalnych z funduszami własnymi instrumentów dłużnych pochodzących od ich spółek dominujących, które to instrumenty niekoniecznie miałyby związek z ich działalnością w Portugalii.
- 59 W tym względzie należy przypomnieć, że takie uzasadnienie można dopuścić wtedy, gdy w szczególności dany system ma na celu zapobieżenie zachowaniom, które mogłyby zagrażać prawu państwa członkowskiego do wykonywania przysługującej mu kompetencji podatkowej w związku z działalnością wykonywaną na jego terytorium (wyrok z dnia 27 kwietnia 2023 r., L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, pkt 76 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 60 I tak Trybunał orzekł, że cel ten polega w szczególności na zachowaniu symetrii między prawem do opodatkowania zysków a uprawnieniem do odliczenia strat zakładu stałego, ponieważ przyjęcie, że straty zakładu stałego niebędącego rezydentem mogłyby być odliczane od dochodu spółki głównej, skutkowałoby zezwoleniem tej spółce na dowolny wybór państwa członkowskiego, w którym zgłaszałaby ona takie straty (wyrok z dnia 4 lipca 2013 r., Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, pkt 54).
- 61 Jednakże gdy państwo członkowskie zdecydowało się nie obejmować podatkiem podmiotów mających siedzibę na jego terytorium, to nie może ono powoływać się na konieczność zapewnienia zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi w celu uzasadnienia opodatkowania podmiotów mających siedzibę w innym

państwie członkowskim (zob. analogicznie wyroki: z dnia 18 czerwca 2009 r., *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, EU:C:2009:377, pkt 67 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 27 kwietnia 2023 r., *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, pkt 77 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 62 W niniejszym wypadku Republika Portugalska zdecydowała się nie obejmować podatkiem instytucji kredytowych będących rezydentami i spółek zależnych instytucji kredytowych niebędących rezydentami w odniesieniu do instrumentów dłużnych porównywalnych z funduszami własnymi.
- 63 W związku z tym owo państwo członkowskie nie może powoływać się na konieczność zapewnienia zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi w celu uzasadnienia opodatkowania oddziałów instytucji kredytowych niebędących rezydentami w odniesieniu do owych instrumentów dłużnych porównywalnych z funduszami własnymi.
- 64 Wynika stąd, że ograniczenie swobody przedsiębiorczości ustanowione przez uregulowanie krajowe rozpatrywane w postępowaniu głównym nie jest uzasadnione koniecznością zachowania zrównoważonego rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi.
- 65 Odpowiedź na pytanie drugie powinna być zatem następująca: swobodę przedsiębiorczości zagwarantowaną w art. 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego ustanawiającemu podatek, w przypadku którego podstawę opodatkowania stanowią zobowiązania instytucji kredytowych będących rezydentami oraz spółek zależnych i oddziałów instytucji kredytowych niebędących rezydentami, w zakresie, w jakim uregulowanie to pozwala na odliczenie funduszy własnych i instrumentów dłużnych porównywalnych z funduszami własnymi, których nie mogą emitować podmioty niewyposażone w osobowość prawną, takie jak owe oddziały.

W przedmiocie kosztów

- 66 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/59/UE z dnia 15 maja 2014 r. ustanawiającą ramy na potrzeby prowadzenia działań naprawczych oraz restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji w odniesieniu do instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych oraz zmieniającą 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 648/2012 należy interpretować w ten sposób, że nie stoi ona na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu ustanawiającemu podatek od zobowiązań instytucji kredytowych, którego sposób obliczania ma być podobny do sposobu obliczania wkładów wnoszonych przez takie instytucje na**

podstawie tej dyrektywy, lecz z którego wpływy nie są przeznaczane na krajowe mechanizmy finansowania działań w ramach restrukturyzacji i uporządkowanej likwidacji.

- 2) Swobodę przedsiębiorczości zagwarantowaną w art. 49 i 54 TFUE należy interpretować w ten sposób, że stoi ona na przeszkodzie uregulowaniu państwa członkowskiego ustanawiającemu podatek, w przypadku którego podstawę opodatkowania stanowią zobowiązania instytucji kredytowych, których siedziba znajduje się na terytorium tego państwa członkowskiego, oraz spółek zależnych i oddziałów instytucji kredytowych, których siedziba znajduje się na terytorium innego państwa członkowskiego, w zakresie, w jakim uregulowanie to pozwala na odliczenie funduszy własnych i instrumentów dłużnych porównywalnych z funduszami własnymi, których nie mogą emitować podmioty niewyposażone w osobowość prawną, takie jak owe oddziały.

Podpisy