Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

21. prosinca 2023.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Izravno oporezivanje – Članak 49. UFEU-a – Sloboda poslovnog nastana – Uvođenje poreza na obveze kreditnih institucija u svrhu financiranja nacionalnog sustava socijalne sigurnosti – Navodna diskriminacija u pogledu podružnica stranih kreditnih institucija – Direktiva 2014/59/EU – Okvir za oporavak i sanaciju kreditnih institucija i investicijskih društava – Područje primjene”

U predmetu C-340/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu, CAAD), Portugal) odlukom od 24. svibnja 2022., koju je Sud zaprimio 24. svibnja 2022., u postupku

Cofidis

protiv

Autoridade Tributária e Aduaneira

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Arabadjiev, predsjednik vijeća, T. von Danwitz (izvjestitelj), P. G. Xuereb, A. Kumin i I. Ziemele, suci,

nezavisni odvjetnik: P. Pikamäe,

tajnik: L. Carrasco Marco, administratorica,

uzimajući u obzir pisani dio postupka i nakon rasprave održane 20. travnja 2023.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

– za Cofidis, P. Melcher, *Rechtsanwalt*, P. Núncio, D. Oda, F. Osório de Castro, A. Queiroz Martins i M. Teles, *advogados*,

– za portugalsku vladu, P. Barros da Costa, J. P. Cardoso da Costa, A. Pimenta i A. Rodrigues, u svojstvu agenata,

* Jezik postupka: portugalski

– za španjolsku vladu, A. Ballesteros Panizo, u svojstvu agenta,

– za Europsku komisiju, A. Armenia, P. Caro de Sousa, A. Nijenhuis i D. Triantafyllou, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 13. srpnja 2023.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 49. UFEU-a i Direktive 2014/59/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 15. svibnja 2014. o uspostavi okvira za oporavak i sanaciju kreditnih institucija i investicijskih društava te o izmjeni Direktive Vijeća 82/891/EEZ i direktiva 2001/24/EZ, 2002/47/EZ, 2004/25/EZ, 2005/56/EZ, 2007/36/EZ, 2011/35/EU, 2012/30/EU i 2013/36/EU te uredbi (EU) br. 1093/2010 i (EU) br. 648/2012 Europskog parlamenta i Vijeća (SL 2014., L 173, str. 190. i ispravak SL 2015., L 216, str. 9.).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Cofidis, portugalske podružnice Cofidisa SA, kreditne institucije sa sjedištem u Francuskoj, i Autoridada Tributária e Aduaneira (Porezna i carinska uprava, Portugal) u vezi sa zahtjevom za povrat doprinosa koje je ta podružnica platila za adicional de Solidariedade sobre octor bancário (dodatan solidarni porez na bankarski sektor, u daljnjem tekstu: ASSB).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U uvodnim izjavama 1., 5. i 103. Direktive 2014/59 navodi se:

„(1) Financijska kriza pokazala je da na razini [europske] Unije postoji značajan nedostatak odgovarajućih instrumenata za djelotvorno rješavanje problema nezdravih ili propadajućih kreditnih institucija i investicijskih društava. Takvi su instrumenti posebno potrebni da bi se spriječila insolventnost ili, kada insolventnost nastupi, da bi se smanjile negativne posljedice tako da se očuvaju funkcije predmetne institucije važne za sustav. Tijekom krize ti su izazovi bili bitan čimbenik koji je prisilio države članice na spašavanje institucija novcem poreznih obveznika. Cilj je vjerodostojnog okvira za oporavak i sanaciju u najvećoj mogućoj mjeri izbjeći potrebu za takvim djelovanjem.

[…]

(5) Stoga je potreban sustav koji će tijelima pružiti vjerodostojan skup instrumenata za dovoljno ranu i brzu intervenciju u nezdravoj ili propadajućoj instituciji kako bi se osigurao nastavak ključnih financijskih i ekonomskih funkcija institucije, uz istodobno ograničavanje utjecaja propasti institucije na gospodarski i financijski sustav na najmanju moguću mjeru. Sustav bi trebao osigurati da dioničari prvi snose gubitke te da vjerovnici snose gubitke nakon dioničara […]

[…]

(103) Postoje okolnosti u kojima učinkovitost primijenjenih instrumenata sanacije može ovisiti o dostupnosti kratkoročnih sredstava za financiranje institucije ili prijelazne institucije, pružanju jamstava potencijalnim kupcima ili pružanju kapitala prijelaznoj instituciji. Bez obzira na ulogu središnjih banaka u osiguravanju likvidnosti u financijskom sustavu i u kriznim vremenima važno je da države članice uspostave aranžmane financiranja kako se sredstva potrebna za te svrhe ne bi uzimala iz nacionalnih proračuna. Stabilizaciju financijskog sustava trebao bi financirati financijski sektor u cjelini.”

4 Na temelju članka 1. stavka 1. te direktive, njome se utvrđuju pravila i postupci oporavka i sanacije za subjekte navedene u toj odredbi.

Portugalsko pravo

5 ASSB je uveden člankom 18. i Prilogom VI. Lei br. 27-A/2020, que aprova o Orçamento Suplementar para 2020 (Zakon br. 27-A/2020 o odobrenju dodatnog proračuna za 2020.) od 24. srpnja 2020. (u daljnjem tekstu: Zakon o dodatnom proračunu iz 2020.).

6 Na temelju članka 1. stavka 2. i članka 9. Priloga VI. Zakonu o dodatnom proračunu, ASSB je uveden s ciljem jačanja aranžmana financiranja nacionalnog sustava socijalne sigurnosti, tako da se Fundu de Estabilização Financeira da Segurança Socialu (Fond za stabilizaciju socijalne sigurnosti, Portugal; u daljnjem tekstu: FEFSS) dodjeljuju svi prihodi od njegove naplate. U skladu s tim odredbama, uvođenjem ASSB-a nastoji se nadoknaditi oslobođenje od poreza na dodanu vrijednost (PDV), na koje bankarski sektor ima pravo za većinu financijskih usluga, čime se porezno opterećenje tog sektora izjednačava s poreznim opterećenjem ostalih gospodarskih sektora.

7 Na temelju članka 2. stavka 1. navedenog Priloga VI. ASSB-u podliježu, kao prvo, kreditne institucije čije se sjedište nalazi na državnom području Portugala (u daljnjem tekstu: rezidentne kreditne institucije), kao drugo, portugalska društva kćeri kreditnih institucija sa sjedištem na državnom području druge države (u daljnjem tekstu: nerezidentne kreditne institucije) i, kao treće, portugalske podružnice nerezidentnih kreditnih institucija.

8 U članku 3. navedenog Priloga VI. određuje se materijalno područje primjene ASSB-a na sljedeći način:

„ASSB-om se oporezuju:

(a) obveze koje su porezni obveznici utvrdili i odobrili nakon odbitka, ovisno o slučaju, stavki obveza koje čine regulatorni kapital, depozite osigurane jamstvom Funda de Garantia de Depósitos [(Fond za osiguranje depozita)], Funda de Garantia do Crédito Agrícola Mútuo [(Fond za osiguranje uzajamnih poljoprivrednih kreditnih unija)] ili sustavom osiguranja depozita koji je službeno priznat u skladu s člankom 4. Direktive 2014/49/EU [Europskog parlamenta i Vijeća od 16. travnja 2014. o sustavima osiguranja depozita (SL 2014., L 173, str. 149) ili koji se smatra istovrijednim u smislu članka 156. stavka 1. točke (b) [Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras [(Opća pravila o financijskim i kreditnim institucijama)], u granicama predviđenima primjenjivim zakonodavstvima, te depozite koje su u Središnji fond položile poljoprivredne kreditne unije koje su dio integriranog sustava

poljoprivrednih kreditnih zadruga u skladu s člankom 72. Pravnog sustava uzajamnih poljoprivrednih kreditnih unija i poljoprivrednih kreditnih zadruga, donesenog kao prilog Uredbi sa zakonskom snagom br. 24/91 od 11. siječnja;

(b) zamišljena vrijednost izvedenih financijskih instrumenata izvan bilance koju određuju porezni obveznici.”

9 Člankom 4. tog Priloga VI., koji se odnosi na utvrđivanje porezne osnovice ASSB-a, određuje se:

„(1) Za potrebe odredbi točke (a) prethodnog članka obvezama se smatraju sve stavke prikazane u bilanci koje, neovisno o svojem obliku i modalitetu, čine dug prema trećim osobama, osim sljedećih stavki:

(a) stavke koje se u skladu s primjenjivim računovodstvenim standardima smatraju regulatornim kapitalom;

(b) obveze povezane s priznavanjem obveza koje proizlaze iz planova definiranih primanja;

(c) depoziti osigurani Fondom za osiguranje depozita i Fondom za osiguranje uzajamnih poljoprivrednih kreditnih unija, isključivo u iznosu koji pokrivaju ti fondovi;

(d) obveze koje proizlaze iz procjene izvedenih financijskih instrumenata;

(e) prihodi budućeg razdoblja, ne uzimajući u obzir prihode od pasivnih transakcija; i

(f) obveze za imovinu koja se nije prestala priznavati u transakcijama sekuritizacije.

(2) Za potrebe odredbi točke (a) prethodnog članka primjenjuju se sljedeća pravila:

(a) vrijednost regulatornog kapitala, uključujući regulatorni kapital razine 1. i 2., obuhvaća pozitivne stavke koje se uzimaju u obzir za njegov izračun u skladu s odredbama dijela II. Uredbe (EU) br. 575/2013 [Europskog parlamenta i Vijeća od 26. lipnja 2013. o bonitetnim zahtjevima za kreditne institucije i investicijska društva i o izmjeni Uredbe (EU) br. 648/2012 (SL 2013., L 176, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 6., svezak 13., str. 3.], uzimajući u obzir prijelazne odredbe predviđene u dijelu X. te uredbe, koje istodobno odgovaraju pojmu obveza kako je on definiran u prethodnom stavku;

(b) depoziti osigurani jamstvom Fonda za osiguranje depozita, Fonda za osiguranje uzajamnih poljoprivrednih kreditnih unija ili sustavom osiguranja depozita koji je službeno priznat u skladu s člankom 4. Direktive 2014/49/EU ili koji se smatra istovrijednim u smislu članka 156. stavka 1. točke (b) Općih pravila o financijskim i kreditnim institucijama, u granicama predviđenima primjenjivim zakonodavstvima, uzimaju se u obzir samo do iznosa koji stvarno osiguravaju ti fondovi.”

Glavni postupak i prethodna pitanja

10 Tužitelj iz glavnog postupka portugalska je podružnica kreditne institucije sa sjedištem u Francuskoj. U svojstvu podružnice, on je obveznik ASSB-a, odnosno poreza na bankarski sektor koji je Republika Portugal uvela kako bi se pružila financijska potpora nacionalnom sustavu

socijalne sigurnosti te kako bi se ponovno uspostavila ravnoteža između poreznog opterećenja tog sektora, u kojem se izuzeće od PDV-a primjenjuje na većinu financijskih usluga, i poreznog opterećenja svih ostalih sektora portugalskog gospodarstva.

11 Tužitelj u glavnom postupku 11. prosinca 2020. izvršio je samostalni obračun ASSB-a za prvo polugodište 2020. Na temelju toga platio je iznos od 364 229,67 eura. Tužitelj je 5. siječnja 2021. podnio remonstrativni pravni lijek poreznoj upravi kojim je zahtijevao povrat navedenog iznosa. Ta je uprava odlukom od 21. svibnja 2021. odbila taj pravni lijek.

12 Tužitelj iz glavnog postupka podnio je 23. kolovoza 2021. tužbu Tribunalu Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) – (Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu, CAAD), Portugal) sudu koji je uputio zahtjev, kako bi osporio tu odluku. U prilog svojoj tužbi među ostalim je tvrdio da je ASSB protivan pravu Unije.

13 Konkretno, prema mišljenju tužitelja, uvođenje ASSB-a protivno je Direktivi 2014/59 i navodnom poreznom usklađivanju doprinosa kreditnih institucija u području sanacije koje proizlazi iz te direktive. Naime, tužitelju u glavnom postupku je na temelju navedene direktive taj porez već naplaćen u državi članici u kojoj se nalazi njegovo sjedište, odnosno u Francuskoj, tako da mu se u Republici Portugalu ne može naložiti plaćanje sličnog poreza.

14 Usto, tužitelj u glavnom postupku smatra da se ASSB-om povređuje članak 49. UFEU-a jer se njime na diskriminirajući način postupa s portugalskim podružnicama stranih kreditnih institucija. Naime, budući da te podružnice nemaju pravnu osobnost, one ne mogu odbiti određene stavke regulatornog kapitala od svoje porezne osnovice prema ASSB-u.

15 U tim okolnostima Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD [(Arbitražni porezni sud (Centar za upravnu arbitražu)] odlučio je prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„(1) Protivi li se [Direktivi 2014/59] to da se u jednoj državi članici oporezuju podružnice financijskih institucija koje su rezidenti u drugoj državi članici Unije na temelju propisa poput portugalskog nacionalnog sustava [ASSB-a] kojim se oporezuju prilagođene obveze i zamišljena vrijednost izvedenih financijskih instrumenata izvan bilance i čija naplata nije namijenjena nacionalnim aranžmanima financiranja mjera sanacije i financiranju Jedinstvenog fonda za sanaciju?

(2) Protivi li se slobodi poslovnog nastana zajamčenoj člankom 49. UFEU-a nacionalni propis, poput propisa iz portugalskog nacionalnog sustava [ASSB-a], kojim se omogućava da se od utvrđenih i odobrenih obveza odbiju određene stavke obveza koje se uzimaju u obzir za potrebe izračuna osnovnog kapitala i dopunskog kapitala u skladu s odredbama dijela II. [Uredbe (EU) br. 575/2013], uzimajući u obzir prijelazne odredbe predviđene u dijelu IX. navedene uredbe, koje mogu izdavati samo subjekti s pravnom osobnošću, odnosno koje ne mogu izdati podružnice kreditnih institucija koje nisu rezidenti?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

16 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li Direktivu 2014/59 tumačiti na način da joj se protivi nacionalni propis kojim se uvodi porez na obveze kreditnih institucija, čiji je način izračuna navodno sličan onom doprinosa koje takve institucije uplaćuju na temelju te direktive, ali čiji prihodi nisu namijenjeni nacionalnim mehanizmima financiranja mjera sanacije.

Dopuštenost

17 Portugalska vlada tvrdi da je to pitanje nedopušteno jer uopće nije relevantno za rješavanje spora u glavnom postupku s obzirom na to da ASSB nije ni na koji način povezan s oporavkom i sanacijom kreditnih institucija te stoga ne ulazi u područje primjene Direktive 2014/59.

18 Iz sudske prakse proizlazi da je isključivo na nacionalnom sudu pred kojim se vodi postupak i koji mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će biti donesena da, uzimajući u obzir posebnosti predmeta, ocijeni kako potrebu za prethodnom odlukom radi donošenja svoje presude tako i relevantnost pitanja koja postavlja Sudu. Posljedično, s obzirom na to da se postavljena pitanja odnose na tumačenje ili valjanost pravnog pravila Unije, Sud je u načelu dužan odlučiti. Iz navedenog proizlazi da pitanja koja postave nacionalni sudovi uživaju pretpostavku relevantnosti. Sud može odbiti odlučivati o prethodnom pitanju koje je uputio nacionalni sud samo ako je očito da zatraženo tumačenje nema nikakve veze s činjeničnim stanjem ili predmetom spora u glavnom postupku, ako je problem hipotetski ili ako Sud ne raspolaže činjeničnim i pravnim elementima potrebnima da bi mogao dati koristan odgovor na upućena pitanja (presuda od 16. srpnja 2020., Facebook Ireland i Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, t. 73. i navedena sudska praksa).

19 U ovom slučaju, budući da se tužitelj u glavnom postupku pozvao na navodnu neusklađenost ASSB-a s Direktivom 2014/59 u okviru glavnog postupka, pretpostavka relevantnosti koja se odnosi na postavljeno pitanje ne može se dovesti u pitanje. Usto, argument portugalske vlade o području primjene Direktive 2014/59 zapravo se odnosi na meritum postavljenog pitanja.

20 Slijedom navedenog, prvo je pitanje dopušteno.

Meritum

21 Kako bi se odgovorilo na upućeno pitanje, najprije valja podsjetiti na to da pri tumačenju odredbe prava Unije treba uzeti u obzir ne samo njezin tekst nego i kontekst u kojem se nalazi te ciljeve i svrhu akta kojeg je ona dio (presuda od 21. rujna 2023., Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Diplomatska osobna iskaznica), C-568/21, EU:C:2023:683, t. 32.).

22 Kao prvo, u skladu s člankom 1. stavkom 1. Direktive 2014/59, njome se utvrđuju pravila i postupci oporavka i sanacije za subjekte navedene u toj odredbi.

23 Kao drugo, kao što to proizlazi iz uvodnih izjava 1. i 5. te direktive, ona je donesena nakon financijske krize koja je otkrila potrebu da se predvide instrumenti za rješavanje nesolventnosti, među ostalim, kreditnih institucija, na način da s njima povezane rizike snose njihovi dioničari i vjerovnici, a ne porezni obveznici. Naime, u skladu s uvodnom izjavom 103. navedene direktive, na financijskom je sektoru u cjelini da financira stabilizaciju financijskog sustava.

24 U tom kontekstu, kao treće, doprinosi koje su te institucije uplaćivale na temelju te direktive nisu porezi, nego se, naprotiv, temelje na osiguravajućoj logici (vidjeti u tom smislu presudu od 15. srpnja 2021., Komisija/Landesbank Baden-Württemberg i SRB, C-584/20 P i C-621/20 P, EU:C:2021:601, t. 113.).

25 Cilj Direktive 2014/59 stoga ni na koji način nije usklađivanje oporezivanja kreditnih institucija koje obavljaju djelatnost unutar Unije.

26 Stoga, Direktiva 2014/59 ne može biti prepreka uvođenju nacionalnog poreza, kao što je to ASSB, koji opterećuje obveze navedenih institucija i čiji je prihod namijenjen financiranju nacionalnog sustava socijalne sigurnosti a da pritom nije ni u kakvoj vezi s oporavkom i sanacijom tih institucija. Okolnost da je način izračuna takvog poreza sličan izračunu doprinosa plaćenih na temelju Direktive 2014/59 uopće nije relevantna u tom pogledu.

27 Stoga na prvo pitanje valja odgovoriti tako da Direktivu 2014/59 treba tumačiti na način da joj se ne protivi nacionalni propis kojim se uvodi porez na obveze kreditnih institucija, čiji je način izračuna navodno sličan onom doprinosa koje takve institucije uplaćuju na temelju te direktive, ali čiji prihodi nisu namijenjeni nacionalnim mehanizmima financiranja mjera sanacije.

Drugo pitanje

28 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li slobodu poslovnog nastana zajamčenu člancima 49. i 54. UFEU-a tumačiti na način da joj se protivi propis države članice kojim se uvodi porez čija se osnovica sastoji od obveza rezidentnih kreditnih institucija te društava kćeri i podružnica nerezidentnih kreditnih institucija, u dijelu u kojem se navedenim propisom dopušta odbitak regulatornog kapitala i dužničkih instrumenata koji se mogu izjednačiti s regulatornim kapitalom, a koje ne mogu izdati subjekti bez pravne osobnosti, poput tih podružnica.

Dopuštenost

29 Portugalska vlada smatra da je drugo pitanje nedopušteno jer se temelji na tvrdnji tužitelja u glavnom postupku prema kojem podružnice nerezidentnih kreditnih institucija ne mogu regulatorni kapital odbiti od svoje porezne osnovice prema ASSB-u. Međutim, tu tvrdnju osporava porezna uprava u okviru glavnog postupka, a sud koji je uputio zahtjev još nije provjerio njezinu istinitost, tako da je pitanje koje je on postavio isključivo hipotetsko.

30 U dijelu u kojem portugalska vlada tvrdi da je drugo pitanje postavljeno preuranjeno, valja podsjetiti na to da nacionalni sudovi imaju najširu mogućnost obraćanja Sudu ako smatraju da predmet koji je pred njima u tijeku postavlja pitanja koja zahtijevaju tumačenje ili ocjenu valjanosti odredaba prava Unije nužnih za rješavanje spora koji se pred njima vodi i da su, među

ostalim, slobodni koristiti se tom mogućnosti u svakom stadiju postupka kada to smatraju prikladnim (presuda od 16. ožujka 2023., Beobank, C-351/21, EU:C:2023:215, t. 42. i navedena sudska praksa).

31 Budući da ta vlada ističe da se navedena tvrdnja tužitelja u glavnom postupku osporava u okviru glavnog postupka, valja podsjetiti da je na Sudu da u okviru podjele nadležnosti između sudova Unije i nacionalnih sudova uzme u obzir činjenični i pravni kontekst prethodnih pitanja, kako je on određen odlukom kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku. Stoga, s obzirom na to da je sud koji je uputio zahtjev definirao činjenični i pravni kontekst pitanja koja postavlja, nije na Sudu da provjerava njihovu točnost (presuda od 8. lipnja 2023., Prestige and Limousine, C-50/21, EU:C:2023:448, t. 42. i 43. i navedena sudska praksa).

32 U ovom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, podružnice nerezidentnih institucija ne mogu od svoje porezne osnovice na temelju ASSB-a odbiti regulatorni kapital ili stavke obveza koji se mogu izjednačiti s regulatornim kapitalom s obzirom na to da je riječ o instrumentima koje mogu izdati samo subjekti koji imaju pravnu osobnost.

33 Iako sam sud koji je uputio zahtjev navodi da u okviru glavnog postupka porezna uprava osporava to utvrđenje, kao što to ističe portugalska vlada, iz sudske prakse navedene u točki 31. ove presude proizlazi da Sud ne može sam definirati činjenični i pravni kontekst prethodnih pitanja.

34 Slijedom toga, s obzirom na činjenični i pravni kontekst utvrđen odlukom kojom se upućuje prethodno pitanje, ne može se smatrati da je to pitanje hipotetsko.

35 Posljedično, drugo je pitanje dopušteno.

Meritum

36 Najprije valja napomenuti da sjedište društva, kao i državljanstvo fizičkih osoba, služi za određivanje njegove povezanosti s pravnim poretkom određene države. Stoga, primjena nacionalnog poreznog zakonodavstva, poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku, na rezidentno društvo, uključujući rezidentno društvo kći nerezidentnog društva, s jedne strane, i podružnicu nerezidentnog društva, s druge strane, odnosi se na porezni tretman, kako rezidentnog društva tako i nerezidentnog društva (vidjeti u tom smislu presudu od 17. svibnja 2017., X, C-68/15, EU:C:2017:379, t. 35. i 36. i navedenu sudsku praksu).

37 Valja podsjetiti da, prema ustaljenoj sudskoj praksi, sloboda poslovnog nastana zajamčena člancima 49. i 54. UFEU-a uključuje – u pogledu društava osnovanih u skladu sa zakonodavstvom države članice čije se registrirano sjedište, središnja uprava ili glavno mjesto poslovanja nalazi unutar Unije – pravo obavljati svoju djelatnost u drugim državama članicama posredstvom društva kćeri, podružnice ili zastupništva (presude od 22. rujna 2022., W. (Mogućnost odbijanja konačnih gubitaka nerezidentne stalne poslovne jedinice), C-538/20, EU:C:2022:717, t. 14. i od 16. veljače 2023., Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, t. 70.).

38 Budući da druga rečenica prvog stavka članka 49. UFEU-a gospodarskim subjektima izričito daje mogućnost da za obavljanje svojih djelatnosti u drugoj državi članici slobodno odaberu odgovarajući pravni oblik, taj slobodan izbor ne smije biti ograničen diskriminatornim poreznim

odredbama (presude od 23. veljače 2006., CLT-UFA, C-253/03, EU:C:2006:129, t. 14., od 6. rujna 2012., Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, t. 13. i od 17. svibnja 2017., X, C-68/15, EU:C:2017:379, t. 40.).

39 Sloboda odabira prikladnog pravnog oblika za obavljanje djelatnosti u drugoj državi članici ima pri tome osobito za cilj omogućiti društvima sa sjedištem u jednoj državi članici da otvore podružnicu u drugoj državi članici kako bi tamo obavljala svoju djelatnost pod istim uvjetima kao onima koji vrijede za društvo kći (presude od 23. veljače 2006., CLT-UFA, C-253/03, EU:C:2006:129, t. 15. i od 6. rujna 2012., Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, t. 14. i navedena sudska praksa).

40 U tom pogledu, prema ustaljenoj sudskoj praksi, ograničenjima slobode poslovnog nastana smatraju se sve mjere kojima se zabranjuje, ometa ili umanjuje privlačnost korištenja slobodama zajamčenima člankom 49. UFEU-a (presuda od 11. svibnja 2023., Manitou BF i Bricolage Investissement France, C-407/22 i C-408/22, EU:C:2023:392, t. 20. i navedena sudska praksa).

41 Tako nije zabranjena samo očita diskriminacija na temelju sjedišta društava, nego i svi oblici prikrivene diskriminacije koji primjenom drugih kriterija razlikovanja dovode do istog rezultata (presuda od 6. listopada 2022., Contship Italia, C-433/21 i C-434/21, EU:C:2022:760, t. 35. i navedena sudska praksa).

42 Osim toga, obvezno opterećenje koje predviđa na prvi pogled objektivan kriterij razlikovanja – ali, uzimajući u obzir njegove značajke, u većini slučajeva stavlja u nepovoljniji položaj društva koja imaju sjedišta u drugim državama članicama i koja se nalaze u situaciji koja je usporediva s onom društava koja imaju sjedište u državi članici oporezivanja – čini neizravnu diskriminaciju na temelju sjedišta društava, koja je zabranjena člancima 49. i 54. UFEU-a (presude od 3. ožujka 2020., Vodafone Magyarország, C-75/18, EU:C:2020:139, t. 43. i od 3. ožujka 2020., Tesco-Global Áruházak, C-323/18, EU:C:2020:140, t. 63. i navedena sudska praksa).

43 U ovom slučaju nacionalni propis o kojem je riječ u glavnom postupku primjenjuje se bez razlike na rezidentne kreditne institucije kao i na portugalska društva kćeri i podružnice nerezidentnih kreditnih institucija. Osnovica ASSB-a sastoji se od obveza tih subjekata, odnosno, na temelju članka 4. Priloga VI. Zakonu o dodatnom proračunu iz 2020., svih stavki u bilanci koje, bez obzira na njihov oblik ili način, predstavljaju dug prema trećim osobama, osim, među ostalim, elemenata koji su, u skladu s primjenjivim računovodstvenim pravilima, u njoj knjiženi kao regulatorni kapital.

44 Prema navodima suda koji je uputio zahtjev, za razliku od rezidentnih kreditnih institucija i društava kćeri nerezidentnih kreditnih institucija, podružnice nerezidentnih kreditnih institucija, zbog toga što nemaju pravnu osobnost, ne mogu odbiti regulatorni kapital od svoje porezne osnovice na temelju ASSB-a jer navedeni subjekti po zakonu nemaju regulatorni kapital. Usto, te podružnice nisu ovlaštene izdavati dužničke instrumente koji se mogu izjednačiti s regulatornim kapitalom kao što su, među ostalim, zamjenjive obveznice, participativne obveznice, otkupljive povlaštene dionice i zamjenjive vrijednosne papire, tako da ni one ne mogu odbiti takve instrumente od svoje porezne osnovice.

45 Stoga se čini da se nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku ne dopušta podružnicama nerezidentnih kreditnih institucija da svoje djelatnosti obavljaju pod istim uvjetima poput onih koji se primjenjuju na društva kćeri nerezidentnih kreditnih institucija, u smislu sudske prakse navedene u točki 39. ove presude. Naime, iako se taj propis bez razlike

primjenjuje na obveze društava kćeri i podružnica nerezidentnih kreditnih institucija, njime se omogućuje društvima kćerima da smanje poreznu osnovicu odbijanjem regulatornog kapitala i dužničkih instrumenata koji se mogu izjednačiti s regulatornim kapitalom, iako je takav odbitak po zakonu onemogućen navedenim podružnicama, što je na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri.

46 U tim okolnostima takvim nacionalnim propisom može se društvima sa sjedištem u drugoj državi članici učiniti manje privlačnim obavljanje djelatnosti u Portugalu posredstvom podružnice.

47 Kao što je to nezavisni odvjetnik u biti istaknuo u točki 45. svojeg mišljenja, razlika u postupanju kojom se može ograničiti slobodan izbor odgovarajućeg pravnog oblika za obavljanje djelatnosti u drugoj državi članici, u smislu sudske prakse navedene u točki 38. ove presude, može predstavljati ograničenje slobode poslovnog nastana zajamčene člancima 49. i 54. UFEU-a.

48 Da bi takva razlika u postupanju bila u skladu s odredbama UFEU-a koje se odnose na slobodu poslovnog nastana, potrebno je da se tiče situacija koje nisu objektivno usporedive odnosno da je opravdana važnim razlozima u općem interesu (presuda od 11. svibnja 2023., Manitou BF i Bricolage Investissement France, C-407/22 i C-408/22, EU:C:2023:392, t. 36. i navedena sudska praksa).

49 Kao prvo, nesporno je da usporedivost situacije s prekograničnim elementom i unutarnje situacije dotične države članice treba ispitati vodeći računa o cilju predmetnih nacionalnih odredbi kao i predmetu i sadržaju tih odredbi (vidjeti u tom smislu presudu od 17. ožujka 2022., AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, t. 59. i navedenu sudsku praksu).

50 Kao što to proizlazi iz navoda suda koji je uputio zahtjev, ciljevi ASSB-a koji se bez razlike primjenjuje na cijeli bankarski sektor u Portugalu, uključujući rezidentne kreditne institucije kao i portugalska društva kćeri i podružnice nerezidentnih kreditnih institucija, sastoje se u financijskom podupiranju nacionalnog sustava socijalne sigurnosti i ponovnoj uspostavi ravnoteže između poreznog opterećenja tog sektora, koji ima pravo na oslobođenje od PDV-a na većinu financijskih usluga, i onog koji snose svi drugi sektori portugalskog gospodarstva.

51 S obzirom na te ciljeve, u nacionalnim odredbama koje je iznio sud koji je uputio zahtjev ne navodi se nikakva razlika između rezidentnih kreditnih institucija i društava kćeri i podružnica nerezidentnih kreditnih institucija.

52 Uostalom, iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku ne proizlazi da predmet i sadržaj predmetnih nacionalnih odredbi uspostavljaju takvu razliku.

53 Stoga ništa ne upućuje na to da položaj nerezidentne kreditne institucije koja svoju djelatnost obavlja preko podružnice nije objektivno usporediv s položajem rezidentne kreditne institucije ili društva kćeri nerezidentne kreditne institucije.

54 Kao drugo, što se tiče opravdanja različitog postupanja važnim razlogom u općem interesu, portugalska je vlada u svojim pisanim očitovanjima istaknula da je porezna pogodnost koja je nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku dodijeljena rezidentnim kreditnim institucijama kao i društvima kćerima nerezidentnih kreditnih institucija opravdana potrebom jamčenja usklađenosti nacionalnog poreznog sustava.

55 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, da bi se takvo opravdanje moglo prihvatiti, potrebno je utvrditi postojanje izravne veze između predmetne porezne prednosti i nadoknade te prednosti s određenim poreznim nametom (vidjeti u tom smislu presude od 12. lipnja 2018., Bevola i Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, t. 45. i od 27. travnja 2023., L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, t. 68. i navedenu sudsku praksu).

56 U ovom slučaju nijedan element spisa podnesenog Sudu ne upućuje na to da se odbitak regulatornog kapitala od porezne osnovice prema ASSB-a nadoknađuje određenim poreznim nametom koje snose rezidentne kreditne institucije i društva kćeri nerezidentnih kreditnih institucija.

57 Iz toga slijedi da ograničenje slobode poslovnog nastana uspostavljeno nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku nije opravdano potrebom očuvanja usklađenosti portugalskog poreznog sustava.

58 Naposljetku, Europska komisija je na raspravi tvrdila da se razlika u postupanju koja proizlazi iz nacionalnog propisa o kojem je riječ u glavnom postupku može opravdati, kad je riječ o mogućnosti odbitka od porezne osnovice na temelju ASSB-a dužničkih instrumenata koji se mogu izjednačiti s regulatornim kapitalom, potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica. Ta je institucija osobito istaknula da se isključivanjem podružnica iz te mogućnosti odbitka može izbjeći to da te podružnice slobodno odaberu opseg svoje porezne osnovice na temelju ASSB-a, tako da u njih umjetno uključe dužničke instrumente koji se mogu izjednačiti s regulatornim kapitalom koji potječe od njihovih društava majki, pri čemu navedeni instrumenti nisu nužno povezani s njihovim djelatnostima u Portugalu.

59 U tom pogledu valja podsjetiti na to da se takvo opravdanje može prihvatiti osobito zato što se predmetnim sustavom želi spriječiti postupanje kojim se može ugroziti pravo države članice da izvršava svoju poreznu nadležnost u vezi s djelatnostima koje se obavljaju na njezinu državnom području (presuda od 27. travnja 2023., L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, t. 76. i navedena sudska praksa).

60 Prema tome, Sud je presudio da je taj cilj usmjeren ponajprije na očuvanje simetrije između prava oporezivanja dobiti i mogućnosti odbijanja gubitaka stalne poslovne jedinice, s obzirom na to da činjenica dopuštanja da se gubitci stalne poslovne jedinice nerezidenta mogu odbiti od prihoda glavnog društva ima za posljedicu pružanje mogućnosti potonjem da slobodno odabere državu članicu u kojoj želi da se ti gubitci istaknu (presuda od 4. srpnja 2013., Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, t. 54.).

61 Međutim, kada država članica odluči da neće oporezivati subjekte s poslovnim nastanom na svojem državnom području, ne može se pozvati na potrebu osiguranja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama kako bi opravdala oporezivanje subjekata sa sjedištem u drugoj državi članici (vidjeti po analogiji presude od 18. lipnja 2009., Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, t. 67. i navedenu sudsku praksu i od 27. travnja 2023., L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, t. 77. i navedenu sudsku praksu).

62 U ovom je slučaju Portugalska Republika odlučila da u pogledu dužničkih instrumenata koji se mogu izjednačiti s regulatornim kapitalom neće oporezivati rezidentne kreditne institucije i društva kćeri nerezidentnih kreditnih institucija.

63 Stoga se ta država članica ne može pozivati na potrebu osiguranja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja među državama članicama kako bi opravdala oporezivanje podružnica nerezidentnih kreditnih institucija kad je riječ o tim dužničkim instrumentima koji se mogu izjednačiti s regulatornim kapitalom.

64 Iz toga slijedi da ograničenje slobode poslovnog nastana uspostavljeno nacionalnim propisom o kojem je riječ u glavnom postupku nije opravdano potrebom očuvanja uravnotežene raspodjele ovlasti oporezivanja između država članica.

65 Stoga, na drugo pitanje valja odgovoriti tako da slobodu poslovnog nastana zajamčenu člancima 49. i 54. UFEU-a treba tumačiti na način da joj se protivi propis države članice kojim se uvodi porez čija se osnovica sastoji od obveza rezidentnih kreditnih institucija te društava kćeri i podružnica nerezidentnih kreditnih institucija, u dijelu u kojem se navedenim propisom dopušta odbitak regulatornog kapitala i dužničkih instrumenata koji se mogu izjednačiti s regulatornim kapitalom, a koje ne mogu izdati subjekti bez pravne osobnosti, poput tih podružnica.

Troškovi

66 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

1. **Direktivu 2014/59/EU Europskog parlamenta i Vijeća od 15. svibnja 2014. o uspostavi okvira za oporavak i sanaciju kreditnih institucija i investicijskih društava te o izmjeni Direktive Vijeća 82/891/EEZ i direktiva 2001/24/EZ, 2002/47/EZ, 2004/25/EZ, 2005/56/EZ, 2007/36/EZ, 2011/35/EU, 2012/30/EU i 2013/36/EU te uredbi (EU) br. 1093/2010 i (EU) br. 648/2012 Europskog parlamenta i Vijeća treba tumačiti na način da joj se ne protivi nacionalni propis kojim se uvodi porez na obveze kreditnih institucija, čiji je način izračuna navodno sličan onom doprinosa koje takve institucije uplaćuju na temelju te direktive, ali čiji prihodi nisu namijenjeni nacionalnim mehanizmima financiranja mjera sanacije.**

2. **Slobodu poslovnog nastana zajamčenu člancima 49. i 54. UFEU-a valja tumačiti na način da joj se protivi propis države članice kojim se uvodi porez čija se osnovica sastoji od obveza kreditnih institucija čije se sjedište nalazi na državnom području te države članice te društava kćeri i podružnica kreditnih institucija čije se sjedište nalazi na državnom području druge države članice, u dijelu u kojem se navedenim propisom dopušta odbitak regulatornog kapitala i dužničkih instrumenata koji se mogu izjednačiti s regulatornim kapitalom, a koje ne mogu izdati subjekti bez pravne osobnosti, poput tih podružnica.**

Potpisi