

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

25. února 2021(*)

„Řízení o předběžné otázce – Svoboda usazování Volný pohyb kapitálu – Daně Daň uplatňovaná na vklady klientů držení ústředními institucemi – Daňové odpady přiznané pouze institucím se sídlem nebo pobočkami na území Autonomního společenství Andalusie – Daňové odpady přiznané pouze pro investice na projekty uskutečněné v tomto autonomním společenství – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) Směrnice 2006/112/ES Článek 401 Zákaz výbavy jiných vnitrostátních daní, které mají povahu daní z obrátu Pojem ‚daň z obrátu‘ Základní vlastnosti DPH Neexistence“

Ve věci C-712/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko) ze dne 16. července 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 24. září 2019, v řízení

Novo Banco SA

proti

Junta de Andalucía,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení A. Kumin, předseda senátu, T. von Danwitz (zpravodaj) a P. G. Xuereb, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Novo Banco SA J. Igualtem Gorgoniem a A. Morillo Méndezem, abogados,
- za Junta de Andalucía A. Velázquez Párraga, letrada,
- za španělskou vládu M. J. Ruiz Sánchez, jako zmocněnkyní,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a N. Gossement, jako zmocněnkyní,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 49, 56, a 63 SFEU, jakož i směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), zejména čl. 135 odst. 1 písm. d) a článku 401 této směrnice.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Novo Banco SA a Junta de Andalucía (vláda Autonomního společenství Andalusie, Španělsko) ve věci povinnosti této společnosti zaplatit daň z vkladů uskutečněných klienty úvěrových institucí se sídlem v Andalusii (dále jen „IDECA“).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH stanoví:

„členské státy osvobodí od daně tato plnění:

[...]

d) povinnosti včetně sjednávání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, pohledávek, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání pohledávek“.

4 Článek 401 této směrnice stanoví:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, nebrání tato směrnice tomu, aby si kterýkoli členský stát zachoval nebo zavedl daň z pojistných smluv a ze sázek a her, spotřební daň, kolkovné a obecně jakékoliv daň, dávky nebo poplatky, které nemají povahu daně z obrátu, pokud výběr těchto daní, dávek nebo poplatků nevede při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překročováním hranic.“

Španělské právo

5 Ustanovení § 6 Ley 11/2010 de medidas fiscal para la reducción del déficit público y para la sostenibilidad (zákon 11/2010 o daňových opatřeních v oblasti snížení schodku veřejných financí a udržitelnosti) Autonomního společenství Andalusie ze dne 3. prosince 2010 (BOE č. 314 ze dne 27. prosince 2010, s. 107193, dále jen „zákon 11/2010“) zavedl IDECA. Tento článek stanoví:

„[...]

2. Povaha a předmět daně

[IDECA] je přímou daní vybíranou Autonomním společenstvím Andalusie, která se za podmínek stanovených tímto zákonem uplatňuje na instituce uvedené v odstavci 5 tohoto článku z důvodu držení vkladů uskutečněných klienty.

3. Zdanitelné plnění

Zdanitelným plněním pro [IDECA] je držení vkladů uskutečněných klienty, se kterými je spojena povinnost vrácení.

[...]

5. Osoby povinné k dani

1) Úvěrové instituce podléhají jakožto daňoví poplatníci dani za vklady uskutečněné klienty ústředí nebo poboček se sídlem v Andalusii.

[...]

3) Osoby povinné k dani nemohou přenést částku daně na třetí osoby.

6. Základ daně

1) Základem daně je aritmetický průměr konečného zůstatku položky „4. Vklady klientů“ na straně pasiv rozvahy úvěrových institucí v každém kalendářním čtvrtletí zdaňovacího období, který je uveden v individuálních účetních závěrkách a odpovídá vkladům uskutečněným u ústředí nebo poboček se sídlem v Andalusii.

[...]

7. Výpočet daně

1) Hrubá částka daně se stanoví použitím následující daňové tabulky na základ daně:

Základ daně do výše (eur)

Hrubá částka daně (eur)

Zůstatek základu daně do výše (eur)

Použitelná sazba (procentní podíl)

150 000 000

0,3

150 000 000

450 000

450 000 000

0,4

600 000 000

2 250 000

přesahující tuto výši

2) Obecné odpoty. Hrubá částka dan? se sníží za podmínek stanovených zákonem o následující částky:

- a) 200 000 eur, pokud má ú?rová instituce sídlo v Andalusii;
- b) 5 000 eur za pobo?ku se sídlem v Andalusii. Tato částka se zvyšuje na 7 500 eur, pokud se pobo?ka nachází v obci s mén? než 2 000 p?ihlášených obyvateli.

3) Zvláštní odpoty. Odpo?itatelné jsou rovnž:

- a) výše ú?r?, p?jek a investic ur?ených v pr?b?hu finan?ního roku na projekty v Andalusii v rámci strategie udržitelného hospodá?ství, které jsou uvedeny v rozpo?tových zákonech každého roku;
- b) částky ur?ené na společensky prosp?šné projekty spo?itelen a Fondu vzd?lávání a podpory ú?rových družstev, které byly skute?n? investovány v Andalusii ve zda?ovacím období.

[...]

4) ?istá částka dan? se stanoví na základ? odpot? uvedených v bodech 2 a 3 tohoto odstavce. Výše odpot? je omezena na hrubou částku dan?, aniž by ?istá částka dan? mohla být nižší než 0 eur. Pokud se odpoty neuplatní, ?istá částka dan? se rovná její hrubé částce.

[...]

8. Zda?ovací období a splatnost

1) Zda?ovacím obdobím pro tuto da? je kalendá?ní rok [...]

[...]"

6 Šestnácté dodate?né ustanovení Ley 7/2013, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2014 (zákon 7/2013, kterým se stanoví rozpo?et Autonomního spole?enství Andalusie na rok 2014) ze dne 23. prosince 2013 (BOE ?. 18 ze dne 21. ledna 2014, s. 3380), které bylo p?ijato poté, co špan?lský stát zavedl da? z vklad? uskute?n?ných u ú?rových institucí, která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2013, stanoví:

„Ustanovení § 6 [zákona 11/2010], které upravuje IDECA, je od 1. ledna 2013 neú?inné, pokud je na státní úrovni vybírána da? za stejné zdanitelné pln?ní.“

Spor v p?vodním ízení a p?edb?žné otázky

7 Spole?nosti Novo Banco, ú?rové instituci se sídlem v Portugalsku, která má sídlo ve Špan?lsku, bylo ur?eno n?kolik da?ových vým?r? za rok 2012 týkajících se IDECA.

8 Správní odvolání společnosti Novo Banco podaná proti tímto daňovým výměrům byla zamítnuta rozhodnutími Junta Superior de Hacienda de Andalucía (Nejvyšší daňová rada Andalusie, Španělsko) ze dne 12. března 2015. Stejně tak žaloba podaná proti posledně uvedeným rozhodnutím byla zamítnuta rozsudkem Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Vrchní soud Andalusie, Španělsko) ze dne 27. února 2017.

9 Společnost Novo Banco podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Tribunal Supremo (Nejvyšší soud, Španělsko).

10 Společnost Novo Banco před tímto soudem tvrdila, že ustanovení upravující IDECA, zejména režim odpot této daně, jsou v rozporu s články 49, 56 a 63 SFEU, jelikož zavádí neodvodněné rozdílné zacházení s úrovnými institucemi podle toho, zda mají své sídlo na území Autonomního společenství Andalusie či nikoli. Dále má tato společnost za to, že IDECA musí být kvalifikována jako nepřímá daň z vkladů, které obdržely úrovné instituce, a tudíž i z finanční činnosti vykonávané prostřednictvím těchto vkladů. Taková daň je podle společnosti Novo Banco neslučitelná s čl. 135 odst. 1 písm. d) a článkem 401 směrnice o DPH.

11 Pokud jde o slučitelnost IDECA s články 49, 56 a 63 SFEU, předkládající soud uvádí, že analýza této daně a jejích základních prvků, vztah mezi daňovou sazbou a rozsahem odpot, a zejména obecný odpot ve výši 200 000 eur, který mohou uplatnit úrovné instituce, které mají sídlo na území Autonomního společenství Andalusie, jej vede k závěru, že IDECA je daní, kterou *de facto* hradí úrovné instituce, které mají sídlo mimo území tohoto autonomního společenství, a zejména v jiných členských státech. Stejná analýza se použije na zvláštní odpoty uvedené v čl. 6 odst. 7 bodů 3 zákona č. 11/2010.

12 Uvedený soud si rovněž klade otázku, zda IDECA musí být i přes přímou povahu, kterou jí přiznává zákon č. 11/2010, kvalifikována jako nepřímá daň, jelikož podle níj zatěžuje obchodní činnosti. Vystává tedy otázka, zda je IDECA slučitelná s čl. 135 odst. 1 písm. d) a článkem 401 směrnice o DPH, neboť tato daň zatěžuje držení vkladů, aťkoli operace týkající se vkladů jsou osvobozeny od daně z přidané hodnoty (DPH) na základě tohoto čl. 135 odst. 1 písm. d).

13 Za těchto podmínek se Tribunal Supremo (Nejvyšší soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být články 49, 56 a 63 SFEU, které zaručují svobodu usazování, volný pohyb služeb a volný pohyb kapitálu, vykládány v tom smyslu, že brání zejména takovému systému odpot, jako je systém odpot stanovený pro IDECA v § 6 odst. 7 bodech 2 a 3 [zákona 11/2010]?

2) Musí být IDECA kvalifikována jako nepřímá daň navzdory přímé povaze, kterou jí přiznává § 6 odst. 2 tohoto zákona, a pokud ano, jsou existence a výběr této daně slučitelné s DPH s ohledem na ustanovení článku 401 a čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH?“

K předběžným otázkám

K první otázce

14 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda základní svobody zakotvené v článcích 49, 56 a 63 SFEU musí být vykládány v tom smyslu, že brání systému obecných a zvláštních odpot daně stanovenému vnitrostátní právní úpravou, která zavádí daň z vkladů uskutečňovaných klienty úrovných institucí, které mají sídlo na území autonomního společenství.

15 IDECA je daní z vkladů uskutečňovaných klienty úrovných institucí u ústředí nebo poboček, které se nacházejí v Andalusii. V ustanovení § 6 odst. 7 zákona 11/2010 jsou upraveny dva druhy

odpořt?, a to jednak obecné odpořty v bodě 2 tohoto ustanovení a jednak zvláštní odpořty v jeho bodě 3.

K obecným odpořtřm

16 Pokud jde o obecné odpořty, je třeba uvést, že první z nich, který je uveden v ř 6 odst. 7 bodě 2 písm. a) zákona 11/2010, stanoví odpořet 200 000 eur z hrubé řástky IDECA ve prospřch úřrových institucí, které mají sídlo v Andalusii. V případě druhého odpořtu, který je uveden v ř 6 odst. 7 bodě 2 písm. b) tohoto zákona, je odeřteno z hrubé řástky IDECA 5 000 eur za každou pobořku se sídlem v Andalusii, přířemř poslední uvedená řástka se zvyšuje na 7 500 eur za každou pobořku, která se nachází v obci s méně než 2 000 obyvateli.

17 Vzhledem k tomu, že předkládající soud řádá Soudní dvřr o výklad řlánu 49 SFEU, který se týká svobody usazování, řlánu 56 SFEU, který se týká volného pohybu služeb a řlánu 63 SFEU, který se týká volného pohybu kapitálu, je třeba urřit, zda se ustanovení právní úpravy Autonomního spoleřenství Andalusie dotřená ve vřci v přvodním řízení, která se týkají obecných odpořtř, mohou spadat do třčto svobod.

18 Pokud jde o otázku, zda se na vnitrostátní právní úpravu vztahuje nř která ze svobod pohybu, z ustálené judikatury vyplývá, že je třeba zohlednit předmět dotřené právní úpravy (rozsudek ze dne 10. února 2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel a Österreichische Salinen, Cř436/08 a Cř437/08, EU:C:2011:61, bod 34, jakoř i citovaná judikatura).

19 Vzhledem k tomu, že obecné odpořty stanovené v ř 6 odst. 7 bodu 2 zákona ř. 11/2010 mohou uplatnit pouze úřrové instituce, které mají sídlo nebo pobořku v Andalusii, tyto odpořty se týkají místa usazení třčto subjektř, a mohou tedy ovlivnit převážně svobodu usazování. Tyto obecné odpořty tedy musí být přezkoumány pouze s ohledem na řlánek 49 SFEU.

20 Svoboda usazování, kterou řlánek 49 SFEU přiznává obřanřm Evropské unie a která jim umožřuje přístup k samostatně výděleřným řinnostem a jejich výkon, jakoř i zřizování a řízení podnikř za stejných podmínek, jako jsou podmínky stanovené právními předpisy řlenského státu usazení pro vlastní státní přísluřníky, poskytuje v souladu s řlánkem 54 SFEU spoleřnostem zalořeným podle právních předpisř nř kterého řlenského státu, jeř mají sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu v Evropské unii, také právo vykonávat jejich řinnost v dotyřném řlenském státě prostřednictvím dceřiné spoleřnosti, pobořky nebo zastoupení (rozsudek ze dne 6. září 2012, Philips Electronics UK, Cř18/11, EU:C:2012:532, bod 12 a citovaná judikatura).

21 Pokud jde o spoleřnosti, je třeba uvést, že jejich sídlo ve smyslu řlánu 54 SFEU slouží k urření, podobně jako státní přísluřnost fyzických osob, jejich vazby k právnímu řádu nř kterého řlenského státu. Připuřtění toho, že by řlenský stát usazení mohl volně uplatřovat rozdílné zacházení z pouhého důvodu, že se sídlo spoleřnosti nachází v jiném řlenském státě, by zbavilo řlánek 49 SFEU smyslu. Cílem svobody usazování je tedy zajiřtění nároku na tuzemské zacházení v hostitelském řlenském státě a zakazuje jakoukoli diskriminaci zalořenou na místě sídla spoleřností (rozsudek ze dne 18. řervence 2007, Oy AA, Cř231/05, EU:C:2007:439, bod 30 a citovaná judikatura).

22 Aby bylo takové rozdílné zacházení mezi společnostmi podle místa jejich sídla slušitelné se svobodou usazování, je třeba, aby se buď týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, přičemž srovnatelnost přeshraniční situace s vnitrostátní situací se musí zkoumat s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními, nebo bylo odvodeno naléhavým důvodem obecného zájmu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 1. dubna 2014, *Felixstowe Dock and Railway Company* a další, C-80/12, EU:C:2014:200, bod 25, jakož i ze dne 22. února 2018, *X a X*, C-398/16 a C-399/16, EU:C:2018:110, bod 32).

23 Aby omezení svobody usazování bylo odvodeno naléhavými důvody obecného zájmu, je ještě třeba, aby bylo zpusobitelné zaručit uskutečnění sledovaného cíle a nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (rozsudky ze dne 18. července 2007, *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, bod 44 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 12. prosince 2013, *Imfeld a Garcet*, C-303/12, EU:C:2013:822, bod 64).

24 Pokud jde o první odpočet uvedený v § 6 odst. 7 bodu 2 písm. a) zákona 11/2010, je třeba konstatovat, že zavádí rozdílné zacházení mezi úrovňovými institucemi se sídlem v Andalusii, které mají nárok na daňové zvýhodnění vyplývající z dotčeného odpočtu, a těmi, jejichž sídlo se nachází v jiném regionu Španělska nebo jiném členském státě, na které se tento odpočet nevztahuje, a podléhají tedy vyššímu zdanění.

25 Na rozdíl od toho, co tvrdí vláda Autonomního společenství Andalusie, nelze mít za to, že toto rozdílné zacházení je zmírněno nebo vyrovnáno obecným odpočtem stanoveným v § 6 odst. 7 bodu 2 písm. b) zákona 11/2010, podle kterého mají všechny úrovňové instituce nárok na odpočty podle počtu poboček působících v Andalusii bez ohledu na místo svého sídla.

26 Pokud jde o srovnatelnost situace úrovňových institucí, které mají sídlo v Andalusii, a situace úrovňových institucí, které sice mají sídlo v jiném členském státě než ve Španělském království, ale mají pobočky v Andalusii, je třeba uvést, že pro všechny úrovňové instituce se zdanitelný základ IDECA určí aritmetickým průměrem z statku vkladu uskutečněných u ústedí nebo poboček nacházejících se v Andalusii. Když tedy zákonodárce zachází s těmito dvěma skupinami úrovňových institucí pro účely zdanění stejně, uznává, že s ohledem na způsoby a podmínky tohoto zdanění neexistuje mezi těmito úrovňovými institucemi žádný objektivní rozdíl mezi situacemi, který by odvodňoval rozdílné zacházení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. ledna 1986, *Komise v. Francie*, 270/83, EU:C:1986:37, bod 20, jakož i ze dne 12. června 2018, *Bevola a Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, bod 34).

27 Pokud jde o možnost odvodnit omezení svobody usazování naléhavým důvodem obecného zájmu, vláda Autonomního společenství Andalusie tvrdí, že cílem obecných odpočtů je podpořit přístupy finanční inkluze ve venkovském prostředí, jakož i založení a efektivitu úrovňových institucí v Andalusii. V tomto ohledu stačí konstatovat, že takový cíl nemůže odvodnit, že přiznání příznivějšího zacházení, a sice odpočet 200 000 eur z hrubé částky IDECA, je omezeno pouze na úrovňové instituce se sídlem v Andalusii, jelikož se nezdá, že by přítomnost jednoho sídla společnosti na určitém území na rozdíl od počtu a místa poboček mohla přispět k pokrytí tohoto území místními finančními službami. V každém případě nebylo prokázáno, že by takové omezení bylo nezbytné k dosažení určitého cíle.

28 Je proto třeba dospět k závěru, že článek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že brání takovému ustanovení, jako je § 6 odst. 7 bod 2 písm. a) zákona 11/2010, podle kterého je obecný odpočet z daně zatěžující vklady uskutečněné klienty úrovňových institucí působících na území daného regionu v členském státě přiznán ve výši 200 000 eur pouze úrovňovým institucím, které mají sídlo na území uvedeného regionu.

29 Druhý obecný odporet uvedený v § 6 odst. 7 bodu 2 písm. b) zákona 11/2010 spoívá v odpotu z hrubé ástky IDECA ve výši 5 000 eur za pobočku se sídlem na území Autonomního spoleenství Andalusie, pííemž posledn? uvedená ástka se zvyšuje na 7 500 eur za každou pobočku nacházející se v obci s mén? než 2 000 obyvateli.

30 V tomto ohledu je t?eba uvést, že všechny úrové instituce podléhající IDECA mohou uplatnit tento druhý obecný odporet bez ohledu na skutečnost, zda se jejich sídlo nachází v Andalusii, v jiném regionu Špan?lska nebo jiném ?lenském stát? Unie. Ustanovení upravující takový odporet tedy nezavádí zjevnou diskriminaci podle místa uvedeného sídla.

31 Pokud jde o otázku, zda lze mít za to, že takové ustanovení zakládá nep?ímou diskriminaci, je t?eba uvést, že je zakázána nejen zjevná diskriminace na základ? sídla spoleností, ale také všechny skryté formy diskriminace, které použitím jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. února 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi, C?385/12, EU:C:2014:47, bod 30).

32 A?koli v projednáváné v?ci ze žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce vyplývá, že p?edkládající soud má za to, že takový odporet p?ispívá k tomu, aby IDECA podléhaly *de facto* pouze úrové instituce, jejichž sídlo se nenachází na území Autonomního spoleenství Andalusie, p?edkládající soud ani ú?astníci ízení, kte?í p?edložili písemná vyjádření, v tomto ohledu neposkytli dostatečné informace, takže Soudní dv?r nem?že v tomto ohledu rozhodnout.

33 Je tudíž t?eba dosp?t k záv?ru, že ?lánek 49 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání takovému ustanovení, jako je § 6 odst. 7 bod 2 písm. b) zákona 11/2010, podle kterého je u dan? z vklad? uskutečn?ných klienty úrových institucí, které p?sobí na území daného regionu ?lenského státu, p?iznán odporet z hrubé ástky této dan? ve výši 5 000 eur za každou pobočku se sídlem na území tohoto regionu, pííemž tato ástka se zvyšuje na 7 500 eur za každou pobočku nacházející se v obci s mén? než 2 000 obyvateli, ledaže tento odporet vede ve skutečnosti k neodvodné diskriminaci založené na míst? sídla dot?ených úrových institucí, což p?ísluší ov?it p?edkládajícímu soudu.

Ke zvláštním odpotm

34 Úvodem je t?eba poznamenat, že i když, jak bylo p?ipomenuto v bod? 14 tohoto rozsudku, první p?edb?žná otázka odkazuje na ?lásky 49, 56 a 63 SFEU, je t?eba posoudit zvláštní odpoty zavedené v § 6 odst. 7 bod? 3 zákona 11/2010 pouze ve sv?tle volného pohybu kapitálu. Tyto odpoty totiž nevyžadují žádnou souvislost s místem usazení dot?ených úrových institucí. Mimoto pokud se tyto odpoty uplatní pouze na úv?ry, p?íjky a investice, které jsou ur?eny na projekty uskutečované v Andalusii, mají tyto odpoty upravovat kapitálové toky, a tudíž se na n? vztahuje v první řad? volný pohyb kapitálu, jelikož jejich ú?inek na volný pohyb služeb je pouze druhotný.

35 Pokud jde o tyto zvláštní odpoty, je t?eba uvést, že § 6 odst. 7 bod 3 zákona 11/2010 umož?uje dot?eným úrovým institucím provést odporet z hrubé ástky IDECA ástku úv?r?, p?íjek a investic ur?ených na projekty uskutečné v Andalusii v rámci strategie pro trvale udržitelné hospodáství, které jsou uvedeny v rozpočtových zákonech p?ijímaných každý rok tímto autonomním spoleenstvím, jakož i ástky ur?ené pro spoleensky prospšné projekty spoíten a Fond vzd?lávání a podpory úrových družstev, které byly skutečn? investovány v Andalusii v dot?eném zdačovacím období.

36 Pokud jde o podmínky použití a cíle sledované zvláštními odpoty dot?enými ve v?ci v p?vodním ízení, žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce bez dalšího up?esnění pouze odkazuje

na strategii trvale udržitelného hospodářství, jakož i na společensky prospěšné projekty spojitelen a na Fond vzdělávání a podpory úrovňových družstev. V tomto ohledu předkládající soud zejména neupřesňuje, jaké druhy projektů mohou zakládat nárok na tyto odpoty na základě tohoto ustanovení v rozpočtových zákonech, které každoročně přijímá Autonomní společenství Andalusie, jejichž obsah nebyl Soudnímu dvoru oznámen. Údaje uvedené v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ohledně prováděcích pravidel a cíle sledovaných zvláštními odpoty dotčenými ve věci v původním řízení tak Soudnímu dvoru neumožňují rozhodnout se znalostí věci, zda jsou tyto zvláštní odpoty v souladu s článkem 63 SFEU.

37 Nicméně vzhledem k tomu, že vláda Autonomního společenství Andalusie ve svém písemném vyjádření tvrdí, že hlavním cílem zvláštních odpotů je podpora investic v tomto autonomním společenství a podpora regionálních úspor, je třeba uvést následující upřesnění, aby mohla být poskytnuta užitečná odpověď na první předběžnou otázku.

38 V tomto ohledu za předpokladu, že by tytéž zvláštní odpoty měly být chápány tak, že mají čistě hospodářský cíl, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu, je třeba nejprve uvést, že v rozsahu, v němž vedou k tomu, že IDECA podléhají pouze vklady uvedené v zákoně 11/2010, které nejsou investovány do projektů uskutečněných v Andalusii, zatímco na vklady použité za tímto účelem se tyto zvláštní odpoty vztahují, zakládá § 6 odst. 7 bod 3 zákona č. 11/2010 rozdílné zacházení, které může odradit úrovňové instituce, které podléhají IDECA, od toho, aby investovaly v jiných členských státech.

39 Dále místo investice nemůže již ze své podstaty představovat platné kritérium pro užití závěru o objektivním rozdílu mezi dotčenými situacemi, a v důsledku toho pro vyloučení diskriminace zakázané na základě článku 63 SFEU [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 16. června 2011, Komise v. Rakousko, C-10/10, EU:C:2011:399, bod 35 a ze dne 18. června 2020, Komise v. Maďarsko (Transparence associative), C-78/18, EU:C:2020:476, bod 63].

40 V souladu s ustálenou judikaturou nemůže čistě hospodářský cíl odvodnit omezení základní svobody zaručené SFEU (rozsudek ze dne 7. dubna 2011, Komise v. Portugalsko, C-20/09, EU:C:2011:214, bod 65 a citovaná judikatura).

41 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že svoboda usazování zakotvená v článku 49 SFEU musí být vykládána v tom smyslu, že pokud jde o odpoty z hrubé částky daně, které podléhají vklady uskutečněné klienty úrovňových institucí, které mají sídlo nebo pobočky nacházející se na území regionu členského státu,

- brání odpotu 200 000 eur z hrubé částky této daně ve prospěch úrovňových institucí, které mají sídlo na území tohoto regionu;

- nebrání odpotům z hrubé částky uvedené daně ve výši 5 000 eur za pobočku se sídlem na území uvedeného regionu, přičemž poslední uvedená částka se zvyšuje na 7 500 eur za každou pobočku nacházející se v obci s méně než 2 000 obyvateli, ledaže by tyto odpoty ve skutečnosti vedly k neodvodnné diskriminaci na základě místa sídla dotčených úrovňových institucí, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Článek 63 odst. 1 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že pokud jde o daň z vkladů uskutečněných klienty úrovňových institucí, které mají sídlo nebo pobočku nacházející se na území regionu členského státu, brání odpotům z hrubé částky této daně, jejichž výše odpovídá úhrnům, přijímám a investicím určeným na projekty uskutečněné v totéž regionu, pokud tyto odpoty mají čistě hospodářský cíl.

K druhé otázce

42 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 135 odst. 1 písm. d) a článek 401 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní dani, jako je IDECA.

43 Úvodem je třeba připomenout, že skutečnost, že vklady uskutečněné klienty úvěrových institucí podléhají IDECA, nezpochybuje osvobození od daně použitelné na tytéž vklady na základě čl. 135 odst. 1 písm. d) směrnice o DPH. Tento článek tedy není v projednávaném případě relevantní.

44 Podle článku 401 směrnice o DPH její ustanovení nebrání tomu, aby si členský stát zachoval nebo zavedl daň z pojistných smluv a ze sázek a her, spotřební daň, kolkovné a obecně jakékoliv daň, dávky nebo poplatky, které nemají povahu daně z obratu, pokud výběr těchto daní, dávek nebo poplatků nevede při obchodu mezi členskými státy ke vzniku formalit spojených s překročováním hranic.

45 Z toho vyplývá, že podle ustálené judikatury Soudního dvora může členský stát zachovat nebo zavést daň, dávky nebo poplatky pouze tehdy, pokud poslední uvedené nejsou srovnatelné s daní z obratu (rozsudky ze dne 20. března 2014, Caixa d' Estalvis i Pensions de Barcelona, C-139/12, EU:C:2014:174, bod 28 a ze dne 12. června 2019, Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, bod 21, jakož i citovaná judikatura).

46 Za účelem posouzení, zda má daň, dávka nebo poplatek povahu daně z obratu ve smyslu článku 401 směrnice o DPH, je zejména třeba zjistit, zda vede k ohrožení fungování společného systému DPH tím, že zatíží pohyb zboží a služeb a použije se na obchodní plnění způsobem, který je srovnatelný s DPH. Soudní dvůr v tomto ohledu upřesnil, že v případě daní, dávek nebo poplatků, které vykazují základní znaky DPH, i když nejsou s DPH ve všech bodech totožné, je třeba mít v každém případě za to, že zatěžují pohyb zboží a služeb způsobem srovnatelným s DPH (rozsudek ze dne 7. srpna 2018, Viking Motors a další., C-475/17, EU:C:2018:636, body 36 a 37, jakož i ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, body 59 a 60).

47 Článek 401 směrnice o DPH naproti tomu nebrání zachování nebo zavedení daně, která nevykazuje jeden ze základních znaků DPH (rozsudek ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, bod 61 a citovaná judikatura).

48 Z judikatury vyplývá, že uvedené znaky jsou celkem čtyři: a sice obecné uplatnění DPH na plnění, která se týkají zboží nebo služeb; stanovení její výše poměrně k ceně, kterou osoba povinná k dani obdrží za zboží nebo služby, které poskytuje; vybírání daně v každém stupni výrobního a distribučního procesu, včetně maloobchodního prodeje, bez ohledu na počet plnění uskutečněných dříve; odpote částky DPH odvedené v předchozích fázích procesu výroby a distribuce z daně dlužné osobou povinnou k dani, takže se tato daň v dané fázi uplatní pouze na hodnotu přidanou v této fázi a konečné zatížení uvedenou daní spočívá v konečném důsledku na spotřebiteli (rozsudek ze dne 3. března 2020, Vodafone Magyarorszá, C-75/18, EU:C:2020:139, bod 62 a citovaná judikatura).

49 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že IDECA nevykazuje základní znaky DPH.

50 Tuto daň totiž musí hradit úvěrové instituce z důvodu držení vkladů uskutečněných jejich klienty, a nikoli z důvodu obchodních operací spočívajících ve vkladech, takže nelze mít za to, že se uplatní na plnění, jejichž předmětem je zboží nebo služby. Dále vzhledem k tomu, že

zdanitelný základ IDECA odpovídá aritmetickému průměru čtvrtletního zůstatku v rubrice pasiv rozvahy úvěrových institucí, která se týká vkladů jejich klientů, není výše této daně stanovena poměrně k protiplnění, které obdrží úvěrové instituce. IDECA mimoto není vybírána v každé fázi výroby a distribuce finančních služeb. Konečně vzhledem k tomu, že § 6 odst. 5 bod 3 zákona č. 11/2010 výslovně zakazuje úvěrovým institucím přenést částku IDECA na třetí osoby, nenesou v konečném důsledku spotřebitelé konečné zatížení touto daní.

51 Za těchto podmínek IDECA nepředstavuje ani daň z obrátu, ani daň srovnatelnou s takovou daní ve smyslu čl. 401 směrnice o DPH.

52 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že článek 401 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která zavádí daň, kterou mají uhradit úvěrové instituce z důvodu držení vkladů klientů, jejichž zdanitelný základ odpovídá aritmetickému průměru čtvrtletního zůstatku těchto vkladů a kterou osoba povinná k dani nemůže přenést na třetí osoby.

K nákladům řízení

53 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

1) **Svoboda usazování zakotvená v článku 49 SFEU musí být vykládána v tom smyslu, že pokud jde o odpady z hrubé částky daně, které podléhají vklady uskutečněné klienty úvěrových institucí, které mají sídlo nebo pobočky nacházející se na území regionu belaského státu**

– brání odpadu 200 000 eur z hrubé částky této daně ve prospěch úvěrových institucí, které mají sídlo na území tohoto regionu;

– nebrání odpadem z hrubé částky uvedené daně ve výši 5 000 eur za pobočku se sídlem na území uvedeného regionu, přičemž poslední uvedená částka se zvyšuje na 7 500 eur za každou pobočku nacházející se v obci s méně než 2 000 obyvateli, ledaže by tyto odpady ve skutečnosti vedly k neodvodněné diskriminaci na základě místa sídla dotčených úvěrových institucí, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

Článek 63 odst. 1 SFEU musí být vykládán v tom smyslu, že pokud jde o daň z vkladů uskutečněných klienty úvěrových institucí, které mají sídlo nebo pobočku nacházející se na území regionu belaského státu, brání odpadem z hrubé částky této daně, jejichž výše odpovídá úvěrům, půjčkám a investicím určeným na projekty uskutečňované v tomto regionu, pokud tyto odpady mají čistě hospodářský cíl.

2) **Článek 401 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která zavádí daň, kterou mají uhradit úvěrové instituce z důvodu držení vkladů klientů, jejichž zdanitelný základ odpovídá aritmetickému průměru čtvrtletního zůstatku těchto vkladů a kterou osoba povinná k dani nemůže přenést na třetí osoby.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: španělština.