



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

21. prosince 2023*

„Řízení o předběžné otázce – Přímé daně – Článek 49 SFEU – Svoboda usazování – Zavedení daně ze závazků úvěrových institucí za účelem financování vnitrostátního systému sociálního zabezpečení – Tvrzená diskriminace poboček zahraničních úvěrových institucí – Směrnice 2014/59/EU – Rámec pro ozdravné postupy a řešení krize úvěrových institucí a investičních podniků – Oblast působnosti“

Ve věci C-340/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [rozhodčí soud pro věci daňové (centrum pro správní arbitráž), Portugalsko] ze dne 24. května 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 24. května 2022, v řízení

Cofidis

proti

Autoridade Tributária e Aduaneira

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

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

generální advokát: P. Pikamäe,

za soudní kancelář: L. Carrasco Marco, radová,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 20. dubna 2023,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za Cofidis: P. Melcher, Rechtsanwalt, P. Nuncio, D. Oda, F. Osório de Castro, A. Queiroz Martins a M. Teles, advogados,
- za portugalskou vládu: P. Barros da Costa, J. P. Cardoso da Costa, A. Pimenta a A. Rodrigues, jako zmocněnci,

* Jednací jazyk: portugalsština.

- za španělskou vládu: A. Ballesteros Panizo, jako zmocněnec,
- za Evropskou komisi: A. Armenia, P. Caro de Sousa, A. Nijenhuis a D. Triantafyllou, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 13. července 2023,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 49 SFEU a směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/59/EU ze dne 15. května 2014, kterou se stanoví rámec pro ozdravné postupy a řešení krize úvěrových institucí a investičních podniků a kterou se mění směrnice Rady 82/891/EHS, směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/24/ES, 2002/47/ES, 2004/25/ES, 2005/56/ES, 2007/36/ES, 2011/35/EU, 2012/30/EU a 2013/36/EU a nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1093/2010 a (EU) č. 648/2012 (Úř. věst. 2014, L 173, s. 190).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Cofidis, portugalskou pobočkou společnosti Cofidis SA, úvěrovou institucí se sídlem ve Francii na straně jedné a Autoridade Tributária e Aduaneira (daňová a celní správa, Portugalsko) na straně druhé ve věci žádosti o vrácení příspěvků, které tato pobočka zaplatila z titulu Adicional de Solidariedade sobre o sector bancário (dodatečná solidární daň pro bankovní sektor) (dále jen „ASSB“).

Právní rámec

Unijní právo

- 3 Body 1, 5 a 103 odůvodnění směrnice 2014/59 uvádějí:

„(1) Finanční krize ukázala, že se na úrovni [Evropské u]nie výrazně nedostává vhodných nástrojů, s jejichž pomocí by bylo možné účinně zacházet s nezdravými úvěrovými institucemi a investičními podniky [...] nebo institucemi v selhání. Tyto nástroje jsou potřeba zejména k tomu, aby se předešlo platební neschopnosti, nebo pokud již platební neschopnost nastane, aby se negativní následky minimalizovaly zachováním systémově významných funkcí dotčené instituce. V době krize byly tyto problémy hlavním faktorem, který přinutil členské státy zachraňovat instituce za použití peněz daňových poplatníků. Cílem důvěryhodného rámce pro ozdravné postupy a řešení krize je v co největší míře předcházet nutnosti takových opatření.

[...]

- (5) [...] [J]e nutný takový systém, který by orgánům poskytl důvěryhodný soubor nástrojů k dostatečně včasnému a rychlému zásahu do nezdravé instituce či instituce v selhání tak, aby bylo zajištěno pokračování jejích zásadních finančních a ekonomických funkcí a zároveň se minimalizovaly dopady selhání instituce na hospodářství a finanční systém. Tento systém by měl zajistit, aby akcionáři nesli ztráty jako první a aby věřitelé nesli ztráty po akcionářích [...].

[...]

(103) Za určitých okolností může účinnost použitých nástrojů k řešení krize záviset na dostupnosti krátkodobého financování pro instituci nebo překlenovací instituci, poskytnutí záruk potenciálním kupujícím či poskytnutí kapitálu překlenovací instituci. Nehledě na úlohu centrálních bank při poskytování likvidity finančnímu systému i v době napětí je důležité, aby členské státy zřídily mechanismy financování s cílem předejít tomu, aby byly finanční prostředky potřebné pro tyto účely čerpány ze státních rozpočtů. Stabilizaci finančního systému by mělo financovat finanční odvětví jako celek.“

- 4 Podle čl. 1 odst. 1 této směrnice tato směrnice stanoví pravidla a postupy týkající se ozdravných postupů a řešení krize pro subjekty uvedené v tomto ustanovení.

Portugalské právo

- 5 Článkem 18 a přílohou VI Lei č. 27-A/2020, que aprova o Orçamento Suplementar para 2020 (zákon č. 27-A/2020, kterým se schvaluje dodatečný rozpočet pro rok 2020) ze dne 24. července 2020 (dále jen „zákon o dodatečném rozpočtu na rok 2020“), byla zřízena ASSB.
- 6 Podle čl. 1 odst. 2 a článku 9 přílohy VI zákona o dodatečném rozpočtu na rok 2020 byla zavedena ASSB za účelem posílení mechanismů financování vnitrostátního systému sociálního zabezpečení tím, že výnosy z jejího výběru v plném rozsahu připadnou Fundo de Estabilização Financeira da Segurança Social (Fond finanční stabilizace sociálního zabezpečení). Podle těchto ustanovení je účelem zavedení ASSB kompenzovat osvobození od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), které se vztahuje na bankovní sektor, pokud jde o většinu finančních služeb, aby se tak daňové zatížení tohoto odvětví přiblížilo daňovému zatížení ostatních hospodářských odvětví.
- 7 Podle čl. 2 odst. 1 uvedené přílohy VI jsou osobami povinnými k ASSB zaprvé úvěrové instituce se sídlem na území Portugalska (dále jen „úvěrové instituce-rezidenti“), zadruhé portugalské dceřiné společnosti úvěrových institucí, jejichž sídlo se nachází na území jiného státu (dále jen „úvěrové instituce-nerezidenti“), jakož i zatřetí portugalské pobočky úvěrových institucí-nerezidentů.
- 8 Článek 3 uvedené přílohy VI definuje věcnou působnost ASSB následovně:

„Předmětem ASSB jsou:

- a) závazky vykázané a schválené osobami povinnými k dani po případném odečtení položek závazků zahrnujících vlastní kapitál, vkladů krytých pojištěním z Fondu pojištění vkladů, Vzájemného zemědělského úvěrového záručního fondu nebo systému pojištění vkladů úředně uznaného v souladu s článkem 4 směrnice [Evropského parlamentu a Rady] 2014/49/EU [ze dne 16. dubna 2014 o systémech pojištění vkladů (Úř. věst. 2014, L 173, s. 149)] nebo považovaného za rovnocenný podle čl. 156 odst. 1 písm. b) [Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (obecný režim pro úvěrové instituce a finanční společnosti)], v mezích stanovených platnými právními předpisy, a vkladů, které do Caixa central (ústřední úvěrová instituce) vložily zemědělské úvěrové banky, které patří do integrovaného systému vzájemného zemědělského úvěrování, a to v souladu s článkem 72 právního režimu platného pro vzájemné zemědělské úvěry a zemědělská úvěrová družstva, který byl schválen jako příloha legislativního nařízení č. 24/91 ze dne 11. ledna 1991;

b) pomyslná hodnota podrozvahových finančních derivátových nástrojů vykázaná osobami povinnými k dani.“

9 Článek 4 téže přílohy VI, týkající se stanovení základu ASSB, stanoví:

„1. Pro účely ustanovení písmene a) předchozího článku se závazky rozumí všechny položky vykázané v rozvaze, které bez ohledu na svou formu a typ představují dluh vůči třetím osobám, s výjimkou následujících položek:

- a) položky, které se v souladu s platnými účetními předpisy považují za vlastní kapitál;
- b) závazky spojené s uznáním závazků vyplývajících z plánů definovaných požitků;
- c) vklady kryté Fondem pojištění vkladů a Vzájemným zemědělským úvěrovým záručním fondem, a to pouze v rozsahu, v němž jsou kryty těmito fondy;
- d) závazky vyplývající z přecenění finančních derivátových nástrojů;
- e) výnosy příštích období bez zohlednění výnosů odpovídajících pasivním operacím a
- f) závazky za aktiva, která nebyla vyloučena v sekuritizačních transakcích.

2. Pro účely ustanovení písmene a) předchozího článku se použijí následující pravidla:

- a) hodnota vlastního kapitálu, včetně vlastního kapitálu tier 1 a vlastního kapitálu tier 2, zahrnuje kladné položky, které se zohledňují při výpočtu podle části II nařízení [Evropského parlamentu a rady] (EU) č. 575/2013 [ze dne 26. června 2013 o obezřetnostních požadavcích na úvěrové instituce a investiční podniky a o změně nařízení (EU) č. 648/2012 (Úř. věst. 2013, L 176, s. 1)], s přihlédnutím k přechodným ustanovením uvedeným v části X tohoto nařízení, jež zároveň odpovídají pojmu ‚závazek‘, jak je definován v předchozím odstavci;
- b) vklady kryté pojištěním z Fondu pojištění vkladů, Vzájemného zemědělského úvěrového záručního fondu nebo systému pojištění vkladů úředně uznaného v souladu s článkem 4 směrnice 2014/49 nebo považovaného za rovnocenný ve smyslu čl. 156 odst. 1 písm. b) obecného režimu pro úvěrové instituce a finanční společnosti, v mezích stanovených příslušnými právními předpisy, se zohlední pouze do výše částky skutečně kryté těmito fondy.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 10 Žalobkyně v původním řízení je portugalskou pobočkou úvěrové instituce se sídlem ve Francii. Jakožto pobočka podléhá ASSB, to znamená dani z bankovního sektoru, kterou zavedla Portugalská republika za účelem finanční podpory vnitrostátního systému sociálního zabezpečení a obnovení rovnováhy mezi daňovým zatížením tohoto odvětví, na které se vztahuje osvobození od DPH u většiny finančních služeb, a daňovým zatížením všech ostatních odvětví portugalského hospodářství.

- 11 Dne 11. prosince 2020 podala žalobkyně v původním řízení sama přiznání k ASSB za první pololetí roku 2020. Z tohoto titulu zaplatila částku ve výši 364 229,67 eura. Dne 5. ledna 2021 nicméně podala odvolání k správci daně, v němž žádala o vrácení uvedené částky. Rozhodnutím ze dne 21. května 2021 správce daně toto odvolání zamítl.
- 12 Dne 23. srpna 2021 podala žalobkyně v původním řízení žalobu k Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [rozhodčí soud pro věci daňové (centrum pro správní arbitráž), Portugalsko], předkládajícímu soudu, kterou toto rozhodnutí napadla. Na podporu této žaloby mimo jiné uvedla, že ASSB je v rozporu s unijním právem.
- 13 Podle žalobkyně v původním řízení je zavedení ASSB zejména v rozporu se směrnicí 2014/59 a s údajnou daňovou harmonizací, kterou tato směrnice zavedla, pokud jde o příspěvky úvěrových institucí k řešení krize. Žalobkyně v původním řízení je totiž na základě uvedené směrnice již zdaněna v členském státě, ve kterém se nachází její sídlo, a sice ve Francouzské republice, Portugalská republika jí proto nemůže uložit obdobnou daň.
- 14 Žalobkyně v původním řízení kromě toho zastává názor, že ASSB porušuje článek 49 SFEU tím, že diskriminačním způsobem zachází s portugalskými pobočkami zahraničních úvěrových institucí. Vzhledem k neexistenci právní subjektivity totiž tyto pobočky nemohou od základu daně pro ASSB odečíst vlastní kapitál.
- 15 Za těchto podmínek se Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [rozhodčí soud pro věci daňové (centrum pro správní arbitráž)] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
 - „1) Brání [směrnice 2014/59] tomu, aby v členském státě byly zdaněny pobočky finančních institucí, které jsou rezidenty v jiném členském státě Unie, na základě takové právní úpravy, jako je portugalský vnitrostátní režim [ASSB], jejímž předmětem jsou upravené závazky a pomyslná hodnota podrozvahových finančních derivátových nástrojů, přičemž výnosy z ní nejsou určeny pro vnitrostátní mechanismy financování opatření k řešení krize a pro financování Jednotného fondu pro řešení krizí?
 - 2) Brání svoboda usazování zakotvená v článku 49 SFEU takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava stanovená v portugalském vnitrostátním režimu [ASSB], která umožňuje od vykázaných a schválených závazků odečíst určité položky závazků, které se započítávají do výpočtu vlastního kapitálu tier 1 a vlastního kapitálu tier 2 v souladu s ustanoveními části druhé [nařízení č. 575/2013], s přihlédnutím k přechodným ustanovením uvedeným v části IX tohoto nařízení, a které mohou být emitovány pouze subjekty s právní subjektivitou, což znamená, že nemohou být emitovány pobočkami úvěrových institucí-nerezidentů?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 16 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda směrnice 2014/59 musí být vykládána v tom smyslu, že brání vnitrostátní právní úpravě, která zavádí daň ze závazků úvěrových institucí, jejíž způsob výpočtu je údajně podobný způsobu výpočtu příspěvků, které tyto instituce odvádí na základě této směrnice, její výnosy ale nejsou určeny pro vnitrostátní mechanismy financování opatření k řešení krize úvěrových institucí.

K přípustnosti

- 17 Portugalská vláda tvrdí, že tato otázka je nepřípustná, protože je zcela irelevantní pro účely řešení sporu v původním řízení, neboť ASSB nijak nesouvisí s ozdravnými postupy a řešením krize úvěrových institucí a nespadá proto do oblasti působnosti směrnice 2014/59.
- 18 Podle ustálené judikatury je věcí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby s ohledem na konkrétní okolnosti věci posoudil jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání rozsudku, tak relevanci otázek, které Soudnímu dvoru klade. Jestliže se tedy položené otázky týkají výkladu nebo platnosti normy unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout. Z toho vyplývá, že se na otázky položené vnitrostátními soudy vztahuje domněnka relevance. Soudní dvůr smí rozhodnutí o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem odmítnout pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, pokud se jedná o hypotetický problém nebo také pokud Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na dané otázky (rozsudek ze dne 16. července 2020, Facebook Ireland a Schrems, C-311/18, EU:C:2020:559, bod 73, jakož i citovaná judikatura).
- 19 Vzhledem k tomu, že žalobkyně v původním řízení v rámci sporu v původním řízení tvrdí, že ASSB je neslučitelná se směrnicí 2014/59, nemůže být domněnka relevance, která se váže k položené otázce, zpochybněna. Kromě toho se argument portugalské vlády týkající se oblasti působnosti směrnice 2014/59 ve skutečnosti týká merita položené otázky.
- 20 První otázka je tedy přípustná.

K věci samé

- 21 Za účelem odpovědi na položenou otázku je třeba úvodem připomenout, že výklad ustanovení unijního práva vyžaduje, aby bylo zohledněno nejen znění takového ustanovení, ale i kontext, do něhož je zasazeno, jakož i cíle a účel, které sleduje akt, jehož je součástí [rozsudek ze dne 21. září 2023, Staatssecretaris van Justitie en Veiligheid (Diplomatický průkaz) C-568/21, EU:C:2023:683, bod 32].
- 22 Zaprvé podle čl. 1 odst. 1 směrnice 2014/59 tato směrnice stanoví pravidla a postupy týkající se ozdravných postupů a řešení krize pro subjekty uvedené v tomto ustanovení.
- 23 Zadruhé, jak vyplývá z bodů 1 a 5 odůvodnění této směrnice, tato směrnice byla přijata v důsledku finanční krize, která odhalila potřebu stanovit nástroje pro řešení platební neschopnosti zejména úvěrových institucí, a to tak, aby s nimi spojená rizika nesli vlastní akcionáři a věřitelé, a nikoli daňoví poplatníci. Podle bodu 103 odůvodnění uvedené směrnice je totiž na finančním odvětví, aby jako celek financovalo stabilizaci finančního systému.
- 24 Zatřetí v této souvislosti příspěvky placené těmito institucemi na základě uvedené směrnice nepředstavují daň, nýbrž vychází naopak z logiky pojištění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. července 2021, Komise v. Landesbank Baden-Württemberg a SRB, C-584/20 P a C-621/20 P, EU:C:2021:601, bod 113).
- 25 Cílem směrnice 2014/59 tedy není harmonizovat zdanění úvěrových institucí, které vykonávají činnost v rámci Unie.

- 26 V důsledku toho směrnice 2014/59 nemůže bránit zavedení takové vnitrostátní daně, jako je ASSB, která zatěžuje závazky uvedených institucí a jejíž výnosy jsou určeny k financování vnitrostátního systému sociálního zabezpečení, aniž by vykazovala jakoukoli souvislost s ozdravnými postupy a řešením krize těchto institucí. Okolnost, že způsob výpočtu takovéto daně je podobný způsobu výpočtu příspěvků placených na základě směrnice 2014/59, je v tomto ohledu zcela irelevantní.
- 27 Na první otázku je tedy třeba odpovědět, že směrnice 2014/59 musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která zavádí daň ze závazků úvěrových institucí, jejíž způsob výpočtu je údajně podobný způsobu výpočtu příspěvků, které tyto instituce odvádí na základě této směrnice, její výnosy ale nejsou určeny pro vnitrostátní mechanismy financování opatření k řešení krize úvěrových institucí.

K druhé otázce

- 28 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda svoboda usazování zakotvená v člancích 49 a 54 SFEU musí být vykládána v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která zavádí daň, jejíž základ tvoří závazky úvěrových institucí-rezidentů, jakož i dceřiných společností a poboček úvěrových institucí-nerezidentů, v rozsahu, v němž uvedená právní úprava umožňuje odpočet vlastního kapitálu a dluhových nástrojů srovnatelných s vlastním kapitálem, které nemohou emitovat entity bez právní subjektivity, jako jsou tyto pobočky.

K přípustnosti

- 29 Portugalská vláda má za to, že druhá otázka je nepřipustná v rozsahu, v němž vychází z tvrzení žalobkyně v původním řízení, že pobočky úvěrových institucí-nerezidentů nemohou od svého základu daně pro ASSB odečíst vlastní kapitál. Toto tvrzení je přitom podle portugalské vlády zpochybňováno daňovou správou v rámci sporu v původním řízení a předkládající soud dosud neověřil jeho správnost, takže jím položená otázka je čistě hypotetická.
- 30 V rozsahu, v němž portugalská vláda tvrdí, že druhá otázka je položena předčasně, stačí připomenout, že vnitrostátní soudy mají tu nejširší možnost obrátit se na Soudní dvůr, mají-li za to, že věc, kterou projednávají, vyvolává otázky vyžadující výklad či posouzení platnosti ustanovení unijního práva nezbytných pro vyřešení sporu, který jim byl předložen, a že zejména mohou této možnosti využít v jakémkoli okamžiku řízení, který považují za vhodný (rozsudek ze dne 16. března 2023, Beobank, C-351/21, EU:C:2023:215, bod 42 a citovaná judikatura).
- 31 K tomu, že portugalská vláda uvádí, že uvedené tvrzení žalobkyně v původním řízení je v rámci sporu v původním řízení zpochybňováno, je třeba připomenout, že Soudnímu dvoru přísluší, aby vzal v rámci rozdělení pravomocí mezi unijními soudy a vnitrostátní soudy v úvahu skutkový a právní kontext, do něhož jsou předběžné otázky zasazeny, jak je vymezen v předkládacím rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že předkládající soud vymezil skutkový a právní rámec, do něhož jsou otázky, které pokládá, zasazeny, nepřísluší Soudnímu dvoru ověřovat jeho správnost (rozsudek ze dne 8. června 2023, Prestige and Limousine, C-50/21, EU:C:2023:448, body 42 a 43, jakož i citovaná judikatura).

- 32 V projednávaném případě z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že podle předkládajícího soudu nemohou pobočky institucí-nerezidentů odečíst od svého základu daně pro ASSB vlastní kapitál nebo ty závazky, které jsou srovnatelné s vlastním kapitálem, protože se jedná o nástroje, které mohou být emitovány pouze subjekty nadanými právní subjektivitou.
- 33 I když přitom předkládající soud sám uvádí, že toto konstatování je v rámci sporu v původním řízení zpochybňováno daňovou správou, jak uvádí portugalská vláda, z judikatury připomenuté v bodě 31 tohoto rozsudku vyplývá, že Soudní dvůr nemůže sám vymezit skutkový a právní kontext, do něhož jsou předběžné otázky zasazeny.
- 34 S ohledem na skutkový a právní kontext vymezený v předkládacím rozhodnutí tedy nelze mít za to, že tato otázka má hypotetickou povahu.
- 35 Druhá otázka je tedy přípustná.

K věci samé

- 36 Úvodem je třeba připomenout, že sídlo společnosti slouží k určení, podobně jako státní příslušnost fyzických osob, její vazby na právní řád určitého státu. Použití takových vnitrostátních daňových právních předpisů, jako jsou předpisy dotčené ve věci v původním řízení, na společnost-rezidenta, včetně dceřiné společnosti-rezidenta společnosti-nerezidenta, na jedné straně a na pobočku společnosti-nerezidenta na straně druhé se týká daňového zacházení se společností-rezidentem a společností-nerezidentem (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. května 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, body 35 a 36, jakož i citovaná judikatura).
- 37 Je třeba rovněž připomenout, že podle ustálené judikatury svoboda usazování zaručená v článcích 49 a 54 SFEU zahrnuje v případě společností založených podle právních předpisů členského státu, jež mají sídlo, ústřední správu nebo hlavní provozovnu v Evropské unii, právo vykonávat činnost v jiných členských státech prostřednictvím dceřiné společnosti, pobočky nebo zastoupení [rozsudky ze dne 22. září 2022, W (Odpočet konečných ztrát stálé provozovny-nerezidenta), C-538/20, EU:C:2022:717, bod 14, a ze dne 16. února 2023, Gallaher, C-707/20, EU:C:2023:101, bod 70].
- 38 Článek 49 první pododstavec druhá věta SFEU výslovně ponechává hospodářským subjektům možnost svobodně si zvolit právní formu vhodnou k výkonu jejich činností v jiném členském státě, přičemž tato svobodná volba nesmí být omezena diskriminačními daňovými ustanoveními (rozsudky ze dne 23. února 2006, CLT-UFA, C-253/03, EU:C:2006:129, bod 14; ze dne 6. září 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, bod 13, a ze dne 17. května 2017, X, C-68/15, EU:C:2017:379, bod 40).
- 39 Svoboda zvolit vhodnou právní formu pro výkon činností v jiném členském státě má tedy za cíl zejména umožnit společnostem se sídlem v jednom členském státě otevřít pobočku v druhém členském státě, aby tam vykonávaly své činnosti za stejných podmínek, které se použijí na dceřiné společnosti (rozsudky ze dne 23. února 2006, CLT-UFA, C-253/03, EU:C:2006:129, bod 15, jakož i ze dne 6. září 2012, Philips Electronics UK, C-18/11, EU:C:2012:532, bod 14 a citovaná judikatura).

- 40 V této souvislosti musí být podle ustálené judikatury za omezení svobody usazování považována jakákoliv opatření, která zakazují výkon svobody zaručené článkem 49 SFEU, brání mu nebo jej činí méně atraktivním (rozsudek ze dne 11. května 2023, *Manitou BF a Bricolage Investissement France*, C-407/22 a C-408/22, EU:C:2023:392, bod 20, jakož i citovaná judikatura).
- 41 Je tedy zakázána nejen zjevná diskriminace na základě místa sídla společností, ale také všechny skryté formy diskriminace, které použitím jiných rozlišovacích kritérií vedou ve skutečnosti ke stejnému výsledku (rozsudek ze dne 6. října 2022, *Contship Italia*, C-433/21 a C-434/21, EU:C:2022:760, bod 35, jakož i citovaná judikatura).
- 42 Zejména mandatorní daň ukládaná na základě zdánlivě objektivního kritéria, která však ve většině případů vzhledem k jejím znakům znevýhodňuje obchodní společnosti se sídlem v jiném členském státě nacházející se ve srovnatelné situaci jako společnosti se sídlem v členském státě zdanění, nepřímou diskriminuje obchodní společnosti na základě místa jejich sídla v rozporu s články 49 a 54 SFEU (rozsudky ze dne 3. března 2020, *Vodafone Magyarorszá*g, C-75/18, EU:C:2020:139, bod 43, jakož i ze dne 3. března 2020, *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, bod 63 a citovaná judikatura).
- 43 V projednávaném případě se vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení vztahuje bez rozdílu na úvěrové instituce-rezidenty, jakož i na portugalské dceřiné společnosti a pobočky úvěrových institucí-nerezidentů. Základ daně pro ASSB tvoří závazky těchto subjektů, a sice podle článku 4 přílohy VI zákona o dodatečném rozpočtu na rok 2020 všechny položky vykázané v rozvaze, které bez ohledu na svou formu a typ představují dluh vůči třetím osobám, s výjimkou zejména těch položek, které v ní jsou v souladu s platnými účetními předpisy vykázány jako vlastní kapitál.
- 44 Podle údajů předkládajícího soudu přitom na rozdíl od úvěrových institucí-rezidentů a dceřiných společností úvěrových institucí-nerezidentů nemohou pobočky úvěrových institucí-nerezidentů z důvodu, že nemají právní subjektivitu, odečíst od svého zdanitelného základu pro ASSB vlastní kapitál, protože ze zákona vlastní kapitál nemají. Kromě toho tyto pobočky nejsou oprávněny emitovat dluhové nástroje srovnatelné s vlastním kapitálem, jako jsou zejména konvertibilní dluhopisy, dluhopisy spojené s podílem na zisku, prioritní akcie, které společnost musí na požádání odkoupit a podmíněné konvertibilní dluhopisy, tyto nástroje proto nemohou odečíst od svého základu daně.
- 45 Vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení tedy podle všeho neumožňuje pobočkám úvěrových institucí-nerezidentů vykonávat svoji činnost za stejných podmínek, které platí pro dceřiné společnosti úvěrových institucí-nerezidentů ve smyslu judikatury uvedené v bodě 39 tohoto rozsudku. Tato právní úprava totiž bez rozdílu zatěžuje závazky dceřiných společností a poboček úvěrových institucí-nerezidentů, dceřiným společenstvem ale umožňuje snížit základ daně prostřednictvím odpočtu vlastního kapitálu a dluhových nástrojů, které je možné považovat za rovnocenné vlastnímu kapitálu, zatímco pro uvedené pobočky patrně není takovýto odpočet právně možný, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.
- 46 Za těchto podmínek může takováto vnitrostátní právní úprava učinit pro společnosti se sídlem v jiném členském státě výkon jejich činností v Portugalsku prostřednictvím pobočky méně atraktivním.

- 47 Jak přitom v podstatě uvedl generální advokát v bodě 45 svého stanoviska, rozdílné zacházení, které může omezit svobodnou volbu právní formy vhodné k výkonu činnosti v jiném členském státě ve smyslu judikatury uvedené v bodě 38 tohoto rozsudku, může představovat omezení svobody usazování zaručené v člancích 49 a 54 SFEU.
- 48 Aby bylo takovéto rozdílné zacházení slučitelné s ustanoveními Smlouvy o FEU týkajícími se svobody usazování, je třeba, aby se týkalo situací, které nejsou objektivně srovnatelné, anebo bylo odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu (rozsudek ze dne 11. května 2023, Manitou BF a Bricolage Investissement France, C-407/22 a C-408/22, EU:C:2023:392, bod 36, jakož i citovaná judikatura).
- 49 Zprv je nesporné, že srovnatelnost přeshraniční situace s vnitrostátní situací dotyčného členského státu musí být posuzována s ohledem na cíl sledovaný dotčenými vnitrostátními ustanoveními, jakož i na jejich předmět a obsah (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 17. března 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193, bod 59 a citovaná judikatura).
- 50 Jak vyplývá z informací poskytnutých předkládajícím soudem, účel ASSB, která v Portugalsku bez rozdílu zatěžuje celý bankovní sektor, včetně úvěrových institucí-rezidentů, jakož i portugalských dceřiných společností a poboček úvěrových institucí-nerezidentů, spočívá ve finanční podpoře vnitrostátního systému sociálního zabezpečení a v obnovení rovnováhy mezi daňovým zatížením tohoto odvětví, na které se u většiny finančních služeb vztahuje osvobození od DPH, a zatížením všech ostatních odvětví portugalského hospodářství.
- 51 Pokud jde o tento účel, vnitrostátní ustanovení předložená předkládajícím soudem nerozlišují mezi úvěrovými institucemi-rezidenty a dceřinými společnostmi a pobočkami úvěrových institucí-nerezidentů.
- 52 Z předkládacího rozhodnutí ostatně nevyplývá, že by předmět a obsah dotčených vnitrostátních ustanovení vedl k takovému rozlišování.
- 53 V důsledku toho nic nenasvědčuje tomu, že by situace úvěrové instituce-nerezidenta, která vykonává svoji činnost prostřednictvím pobočky, nebyla objektivně srovnatelná se situací úvěrové instituce-rezidenta nebo dceřiné společnosti úvěrové instituce-nerezidenta.
- 54 Zadruhé, pokud jde o odůvodnění rozdílného zacházení naléhavým důvodem obecného zájmu, portugalská vláda ve svém písemném vyjádření uvedla, že daňové zvýhodnění přiznané vnitrostátní právní úpravou dotčenou ve věci v původním řízení úvěrovým institucím-rezidentům, jakož i dceřiným společnostem úvěrových institucí-nerezidentů, je odůvodněno nezbytností zajistit soudržnost vnitrostátního daňového systému.
- 55 Podle ustálené judikatury je přitom pro uznání takového odůvodnění nutno prokázat existenci přímé souvislosti mezi dotyčným daňovým zvýhodněním a kompenzací tohoto zvýhodnění určitým daňovým zatížením (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. června 2018, Bevola a Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, bod 45, jakož i ze dne 27. dubna 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, bod 68 a citovaná judikatura).
- 56 V projednávaném případě žádná skutečnost uvedená ve spise předloženém Soudnímu dvoru nenaznačuje, že by odpočitatelnost vlastního kapitálu od základu daně pro ASSB byla kompenzována určitým daňovým zatížením, které by nesly úvěrové instituce-rezidenti a dceřiné společnosti úvěrových institucí-nerezidentů.

- 57 Z toho vyplývá, že omezení svobody usazování, které představuje vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, nemůže být odůvodněno nutností zachovat soudržnost portugalského daňového systému.
- 58 Evropská komise na jednání rovněž tvrdila, že rozdílné zacházení vyplývající z vnitrostátní právní úpravy dotčené ve věci v původním řízení by mohlo být odůvodněno, pokud jde o odpočitatelnost dluhových nástrojů srovnatelných s vlastním kapitálem od základu daně pro ASSB, nutností zachovat vyvážené rozložení daňové pravomoci mezi členskými státy. Tento orgán zejména tvrdil, že vyloučení poboček z této odpočitatelnosti umožňuje zabránit tomu, aby si tyto pobočky mohly volně zvolit rozsah svého základu daně pro ASSB tím, že do něj uměle zahrnou dluhové nástroje srovnatelné s vlastním kapitálem svých mateřských společností, aniž by uvedené nástroje nutně souvisely s jejich činností v Portugalsku.
- 59 V této souvislosti je třeba připomenout, že takovéto odůvodnění může být uznáno, zejména tehdy, jestliže má dotčený režim za cíl předcházet jednáním, která mohou ohrozit právo členského státu uplatňovat svou daňovou pravomoc ve vztahu k činnostem vykonávaným na jeho území (rozsudek ze dne 27. dubna 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, bod 76 a citovaná judikatura).
- 60 Soudní dvůr již judikoval, že smyslem tohoto cíle je zejména zachování symetrie mezi právem zdanit zisky a možností odečíst ztráty stálé provozovny, neboť připuštění možnosti odečtení ztrát stálé provozovny-nerezidenta od příjmů hlavní společnosti, by znamenalo, že by uvedené společnosti bylo umožněno si bez omezení zvolit členský stát, ve kterém takové ztráty uplatní (rozsudek ze dne 4. července 2013, Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, bod 54).
- 61 Pokud se však členský stát rozhodl nezdanit subjekty usazené na svém území, nemůže se dovolávat nutnosti zajistit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy, aby odůvodnil zdanění entit usazených v jiném členském státě (obdobně viz rozsudky ze dne 18. června 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, bod 67 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 27. dubna 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339, bod 77 a citovaná judikatura).
- 62 V projednávaném případě se Portugalská republika rozhodla nezdanit úvěrové instituce-rezidenty a dceřiné společnosti úvěrových institucí-nerezidentů, pokud jde o dluhové nástroje srovnatelné s vlastním kapitálem.
- 63 Tento členský stát se proto nemůže dovolávat nutnosti zajistit vyvážené rozdělení daňové pravomoci mezi členské státy, aby odůvodnil zdanění poboček úvěrových institucí-nerezidentů, pokud jde o tyto dluhové nástroje srovnatelné s vlastním kapitálem.
- 64 Z toho vyplývá, že omezení svobody usazování, které představuje vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, není odůvodněno nutností zachovat vyvážené rozložení daňové pravomoci mezi členskými státy.
- 65 Na druhou otázku je proto třeba odpovědět, že svoboda usazování zakotvená v člancích 49 a 54 SFEU musí být vykládána v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která zavádí daň, jejíž základ tvoří závazky úvěrových institucí-rezidentů, jakož i dceřiných společností a poboček úvěrových institucí-nerezidentů, v rozsahu, v němž uvedená právní úprava umožňuje odpočet vlastního kapitálu a dluhových nástrojů srovnatelných s vlastním kapitálem, které nemohou emitovat entity bez právní subjektivity, jako jsou tyto pobočky.

K nákladům řízení

- 66 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 (první senát) rozhodl takto:

- 1) **Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2014/59/EU ze dne 15. května 2014, kterou se stanoví rámec pro ozdravné postupy a řešení krize úvěrových institucí a investičních podniků a kterou se mění směrnice Rady 82/891/EHS, směrnice Evropského parlamentu a Rady 2001/24/ES, 2002/47/ES, 2004/25/ES, 2005/56/ES, 2007/36/ES, 2011/35/EU, 2012/30/EU a 2013/36/EU a nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1093/2010 a (EU) č. 648/2012 musí být vykládána v tom smyslu, že nebrání vnitrostátní právní úpravě, která zavádí daň ze závazků úvěrových institucí, jejíž způsob výpočtu je údajně podobný způsobu výpočtu příspěvků, které tyto instituce odvádí na základě této směrnice, její výnosy ale nejsou určeny pro vnitrostátní mechanismy financování opatření k řešení krize úvěrových institucí.**
- 2) **Svoboda usazování zakotvená v člancích 49 a 54 SFEU musí být vykládána v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která zavádí daň, jejíž základ tvoří závazky úvěrových institucí, které mají sídlo na území tohoto členského státu, jakož i dceřiných společností a poboček úvěrových institucí, které mají sídlo na území jiného členského státu, v rozsahu, v němž uvedená právní úprava umožňuje odpočet vlastního kapitálu a dluhových nástrojů srovnatelných s vlastním kapitálem, které nemohou emitovat entity bez právní subjektivity, jako jsou tyto pobočky.**

Podpisy