Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 3. októbra 2013 *

„Voľný pohyb kapitálu — Daňová právna úprava — Daň z príjmov právnických osôb — Úroky zaplatené spoločnosťou rezidentom ako odplata za finančné prostriedky požičané spoločnosťou so sídlom v tretej krajine — Existencia ‚osobitných vzťahov' medzi týmito spoločnosťami — Režim podkapitalizácie — Neodpočítateľnosť úrokov zodpovedajúcich časti zadlženia považovaného za nadmerné — Odpočítateľnosť v prípade úrokov zaplatených spoločnosti rezidentovi na vnútroštátnom území — Daňový podvod a úniky — Čisto umelé transakcie — Podmienky neobmedzenej hospodárskej súťaže — Proporcionalita"

Vo veci C-282/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Tribunal Central Administrativo Sul (Portugalsko) z 29. mája 2012 a doručený Súdnemu dvoru 6. júna 2012, ktorý súvisí s konaním:

**Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda**

proti

**Fazenda Pública,**

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory L. Bay Larsen, podpredseda Súdneho dvora K. Lenaerts, vykonávajúci funkciu sudcu štvrtej komory, sudcovia J. Malenovský, U. Lõhmus (spravodajca) a M. Safjan,

generálny advokát: N. Wahl,

tajomník: V. Tourrès, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 11. apríla 2013,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda, v zastúpení: P. Vidal Matos a D. Ortigão Ramos, advogados,

— portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, J. Menezes Leitão a A. Cunha, splnomocnení zástupcovia,

— Európska komisia, v zastúpení: M. Afonso a W. Roels, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: portugalčina.

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

## Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 56 ES a 58 ES.

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda (ďalej len „Itelcar“) a Fazenda Pública (štátna pokladnica) o čiastočnej neodpočítateľnosti úrokov vyplatených spoločnosti GE Capital Fleet Services International Holding, Inc. (ďalej len „GE Capital“), so sídlom v Spojených štátoch, ako odmeny za úver poskytnutý touto spoločnosťou spoločnosti Itelcar.

### Portugalský právny rámec

3 Zákonník o dani z príjmov právnických osôb (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas) v znení stanovenom zákonným dekrétom č. 198/2001 z 3. júla 2001, zmeneným a doplneným zákonom č. 60-A/2005 z 30. decembra 2005 (ďalej len „CIRC“), vo svojom článku 61, nazvanom „Podkapitalizácia“, stanovuje:

„1. Pokiaľ je zadlženosť platiteľa dane voči subjektu, ktorý nemá sídlo na portugalskom území alebo na území iného členského štátu Únie a s ktorým má osobitné vzťahy podľa definície uvedenej v článku 58 ods. 4 s nevyhnutnými úpravami, nadmerná, úroky týkajúce sa časti uvedeného zadlženia, ktoré sa považuje za nadmerné, nie sú na účely určenia zdaniteľného zisku odpočítateľné.

2. Za existenciu osobitných vzťahov sa považuje zadlženie platiteľa dane voči tretiemu subjektu, ktorý nemá sídlo na portugalskom území alebo na území iného členského štátu Únie, pri ktorom jeden zo subjektov uvedených v článku 58 ods. 4 poskytol ručenie alebo záruku.

3. Za nadmernú zadlženosť sa považuje situácia, keď výška dlhov voči každému zo subjektov uvedených v odsekoch 1 a 2 je v akomkoľvek momente počas finančného roka vyššia ako dvojnásobok sumy podielu [takéhoto] subjektu na vlastnom imaní platiteľa dane.

4. Do sumy zadlženia sa započítavajú všetky formy úveru, peňažné aj hotovostné, bez ohľadu na dohodnutú odmenu poskytnutého subjektom, s ktorým existujú osobitné vzťahy, vrátane úverov vyplývajúcich s obchodných transakcií, pokiaľ uplynulo viac ako šesť mesiacov od ich dátumu splatnosti.

5. Do vlastného imania sa započítava upísané a splatené základné imanie spolu s inými položkami, ktoré sú takto kvalifikované platnou právnou úpravou týkajúcou sa účtovníctva, s výnimkou položiek, ktoré predstavujú potenciálne alebo skryté kapitálové zisky alebo straty, osobitne tie, ktoré vyplývajú z nadhodnotenia nedovoleného daňovou právnou úpravou alebo z uplatnenia metódy majetkovej ekvivalencie.

6. Okrem prípadov zadlženia voči subjektu so sídlom v krajine, území alebo regióne so zreteľne výhodnejším daňovým režimom nachádzajúcim sa na zozname schválenom vyhláškou ministerstva štátu a financií sa ustanovenia odseku 1 neuplatnia, ak v prípade prekročenia koeficientu uvedeného v odseku 3 platiteľ dane preukáže, s ohľadom na druh činnosti, odvetvie, v ktorom pôsobí, veľkosť a iné relevantné kritériá, a s ohľadom na rizikovosť operácie, ktorá nepredpokladá účasť subjektov, s ktorými udržiava osobitné vzťahy, že mohol dosiahnuť rovnaký stupeň zadlženia za podobných podmienok s nezávislým subjektom.

7. Dôkaz uvedený v odseku 6 musí zahrňovať daňový spis, na ktorý odkazuje článok 121.“

4 Článok 58 ods. 4 CIRC, na ktorý odkazuje článok 61 ods. 1 a 2 tohto zákonníka, znie takto:

„Za osobitné vzťahy sa považujú vzťahy medzi dvoma subjektmi v situáciách, v ktorých jeden subjekt môže vykonávať priamo alebo nepriamo významný vplyv na riadiace rozhodnutia druhého subjektu, a za také sa považujú najmä vzťahy medzi:

a) subjektom a vlastníkmi podielov v ňom, alebo ich manželmi či manželkami, predkami alebo potomkami, ktorí priamo alebo nepriamo vlastnia podiely nie nižšie ako 10 % imania alebo hlasovacích práv;

b) subjektmi, v ktorých rovnaké osoby vlastniace podiely, ich manželia či manželky, predkovia alebo potomkovia vlastnia priamo alebo nepriamo podiely nie nižšie ako 10 % imania alebo hlasovacích práv;

c) subjektom a členmi jeho riadiacich orgánov alebo ktoréhokoľvek orgánu, či už orgánu správneho, riadiaceho alebo kontrolného, a ich manželmi či manželkami, predkami alebo potomkami;

d) subjektmi, v ktorých väčšina členov jej riadiacich orgánov alebo členov ktoréhokoľvek orgánu, či už orgánu správneho, riadiaceho alebo kontrolného, sú rovnaké osoby alebo v prípade rozdielnych osôb sú tieto prepojené sobášom, zákonom uznaným partnerstvom alebo priamym rodičovským vzťahom;

e) subjektmi prepojenými zmluvou o podriadenosti, zmluvou o parite alebo iným podobných spôsobom;

f) podnikmi, ktoré majú vzťah dominancie v tom zmysle, ako je definovaný v predpisoch stanovujúcich povinnosť vypracovať konsolidované účtovné závierky;

g) subjektmi, medzi ktorými z dôvodu obchodných, finančných, profesionálnych alebo právnych vzťahov, ktoré medzi nimi vznikli alebo sa priamo alebo nepriamo uplatňujú, existuje závislosť pri výkone dotknutej činnosti, najmä v nasledujúcich situáciách:

   (1) výkon činnosti jedného subjektu podstatne závisí od postúpenia duševného alebo priemyselného vlastníctva alebo know-how druhého subjektu;

   (2) dodanie surovín alebo prístup k trhu tovarov alebo služieb jedného subjektu podstatne závisí od druhého subjektu;

   (3) podstatná časť činnosti jedného subjektu sa nemôže vykonať bez druhého subjektu alebo závisí od jeho rozhodnutí;

   (4) jeden subjekt je na právnom základe oprávnený určiť ceny alebo podmienky s rovnakým ekonomickým účinkom na tovary alebo služby predávané, dodávané alebo kupované druhým subjektom;

   (5) podľa pravidiel a podmienok upravujúcich ich obchodný alebo právny vzťah môže jeden subjekt dosiahnuť závislosť riadiacich rozhodnutí druhého subjektu od skutočností alebo okolností nezávislých od ich vlastného obchodného alebo profesionálneho vzťahu.

h) subjektom rezidentom alebo nerezidentom s prevádzkou so sídlom na portugalskom území a subjektom podliehajúcim zreteľne výhodnejšiemu daňovému režimu so sídlom v krajine, území alebo regióne nachádzajúcom sa na zozname schválenom vyhláškou ministerstva štátu a financií.“

## Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

5 Itelcar je portugalská spoločnosť, ktorej predmetom podnikania je najmä prenájom osobných motorových vozidiel. Do roku 2005 bolo celé základné imanie spoločnosti Itelcar vlastnené belgickou spoločnosťou General Electric International (Benelux), BV, v ktorej mala viac ako 10 % podiel GE Capital. Od roku 2006 vlastnila 99,98 % základného imania spoločnosti Itelcar uvedená belgická spoločnosť a 0,02 % vlastnila spoločnosť GE Capital.

6 Dňa 23. júla 2001 vstúpila do platnosti na dobu 10 rokov zmluva o úvere uzatvorená medzi spoločnosťami Itelcar a GE Capital, na základe ktorej prvá spoločnosť mala k dispozícii úverovú linku s protiplnením spočívajúcim v platbe úrokov pri sadzbe Euribor zvýšenej o rozpätie („spread“) 0,5 %.

7 V rámci tejto zmluvy sa úver, ktorý Itelcar konkrétne využila, zvýšil na 122 072 179,97 eura v roku 2004, na 131 772 249,75 eura v roku 2005, na 212 113 789,46 eura v roku 2006 a na 272 113 789,46 eura v roku 2007.

8 Itelcar predložila generálnemu daňovému riaditeľovi žiadosť o kontrolu, aby mu preukázala, že za roky 2004 až 2007 mieru svojho zadlženia v spoločnosti GE Capital mohla dosiahnuť za podobných podmienok u nezávislého subjektu a že rozpätie výšky úrokov dohodnuté so spoločnosťou GE Capital rešpektuje zásadu neobmedzenej hospodárskej súťaže.

9 Listami z 5. decembra 2008 a 8. januára 2009 boli spoločnosti Itelcar oznámené konečné správy z daňovej kontroly, v ktorých boli urobené opravy základu dane uvedenej spoločnosti za roky 2004 až 2007 podľa článku 61 CIRC. Tieto správy konštatovali prekročenie zadlženia v zmysle odseku 3 tohto článku, ako aj nedostatok dôkazov predložených spoločnosťou Itelcar na uplatnenie odseku 6 tohto článku.

10 Počas roku 2009 Itelcar podala dve bezplatné odvolania proti uvedeným opravám. Keďže tieto odvolania boli zamietnuté, podala na Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra (Správny a finančný súd v Sintre) novú žalobu. Táto žaloba bola čiastočne zamietnutá z dôvodu, že ustanovenia vnútroštátneho práva uplatnené vo veci samej nebránia voľnému pohybu kapitálu zakotvenému v článku 56 ES.

11 Itelcar sa voči rozsudku Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra odvolala na vnútroštátny súd, ktorý zastáva názor, že riešenie sporu, ktorý prejednáva, závisí od súladu príslušných ustanovení CIRC s právom Únie.

12 Za týchto podmienok Tribunal Administrativo Sul (Centrálny správny súd juh) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bránia články 63 [ZFEÚ] a 65 [ZFEÚ] (predtým články 56 [ES] a 58 [ES]) právnej úprave členského štátu, akou je právna úprava obsiahnutá v článku 61 CIRC…, ktorá v prípade zadlženia platiteľa dane so sídlom v Portugalsku voči subjektu z tretej krajiny, s ktorým udržiava osobitné vzťahy v zmysle článku 58 ods. 4 CIRC, nepripúšťa odpočítanie ako daňových výdavkov úrokov zodpovedajúcich časti zadlženia považovaného za nadmerné na účely článku 61 ods. 3 CIRC, ktoré znášal a hradil tento platiteľ dane, za rovnakých okolností [ako v prípade] úrokov, ktoré znáša a hradí platiteľ dane so sídlom v Portugalsku, u ktorého bolo zistené nadmerné zadlženie voči subjektu so sídlom v Portugalsku, s ktorým udržiava osobitné vzťahy?“

**O prejudiciálnej otázke**

13 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 56 ES vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá na účely určenia zdaniteľného zisku neumožňuje odpočet nákladov na úroky zodpovedajúce časti zadlženia považovaného za nadmerné zaplatené spoločnosťou rezidentom požičiavajúcej spoločnosti so sídlom v tretej krajine, s ktorou udržuje osobitné vzťahy, ale umožňuje odpočet nákladov na takéto úroky zaplatené požičiavajúcej spoločnosti, ktorá je rezidentom a s ktorou spoločnosť, ktorá si požičiava, udržiava takéto vzťahy.

*O uplatniteľnej slobode*

14 Pokiaľ ide o uplatniteľnosť článku 56 ES na okolnosti vo veci samej, treba na úvod konštatovať, že finančné pôžičky a úvery poskytované nerezidentmi rezidentom predstavujú pohyb kapitálu v zmysle tohto ustanovenia, ako je aj uvedené v bode VIII nomenklatúry uvedenej v prílohe I smernice Rady 88/361/EHS z 24. júna 1988, ktorou sa vykonáva článok 67 zmluvy [článok zrušený Amsterdamskou zmluvou] (Ú. v. ES L 178, s. 5; Mim. vyd. 10/001, s. 10), a vo vysvetľujúcich poznámkach, ktoré sa v nej nachádzajú (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. októbra 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Zb. s. I-9521, body 41 a 42).

15 Portugalská vláda však tvrdí, že dotknutá právna úprava vo veci samej predstavuje systém založený na existencii „osobitných vzťahov“ vyplývajúcich zo skutočnosti, že požičiavajúci subjekt môže vykonávať priamo alebo nepriamo významný vplyv na riadiace a finančné rozhodnutia subjektu, ktorý si požičiava. Súdny dvor preskúmal takéto systémy výlučne zo strany slobody usadiť sa, ktorá sa neuplatní na operácie, akými sú tie v prejednávanej veci, vykonané so subjektom, ktorí má sídlo v tretej krajine.

16 V tejto súvislosti Súdny dvor rozhodol, že pokiaľ ide o vnútroštátnu právnu úpravu týkajúcu sa daňového zaobchádzania s dividendami s pôvodom v tretej krajine, treba usúdiť, že preskúmanie predmetu tejto právnej úpravy je dostatočné na posúdenie toho, či sa na uvedené daňové zaobchádzanie vzťahujú ustanovenia Zmluvy o ES týkajúce sa voľného pohybu kapitálu. Keďže totiž kapitola Zmluvy týkajúca sa slobody usadiť sa neobsahuje nijaké ustanovenie, ktoré by rozširovalo pôsobnosť jej ustanovení na situácie týkajúce sa usadenia spoločnosti z členského štátu v tretej krajine alebo spoločnosti z tretej krajiny v členskom štáte, na takúto právnu úpravu sa nemôže vzťahovať článok 43 ES (pozri rozsudok z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, body 96 a 97, ako aj citovanú judikatúru).

17 Súdny dvor rovnako rozhodol, že keďže z predmetu takej vnútroštátnej právnej úpravy vyplýva, že jej jediným cieľom je, aby sa uplatňovala na podiely umožňujúce vykonávať nepochybný vplyv na rozhodnutia danej spoločnosti a určovať tým jej činnosti, nemožno sa odvolávať ani na článok 43 ES, ani na článok 56 ES (rozsudok Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 98).

18 Naopak vnútroštátna právna úprava týkajúca sa daňového zaobchádzania s dividendami z tretej krajiny, ktorá sa neuplatňuje výlučne na situácie, v ktorých materská spoločnosť uplatňuje na spoločnosť vyplácajúcu dividendy rozhodujúci vplyv, musí byť posúdená vzhľadom na článok 56 ES. Spoločnosť, ktorá je rezidentom členského štátu, sa teda môže bez ohľadu na veľkosť podielu, ktorý vlastní v spoločnosti vyplácajúcej dividendy so sídlom v tretej krajine, odvolávať na toto ustanovenie, aby mohla spochybniť zákonnosť takej právnej úpravy (rozsudky Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 99, a z 28. februára 2013, Beker, C-168/11, bod 30).

19 Takéto úvahy sa uplatnia voči vnútroštátnej právnej úprave, o akú ide v prejednávanej veci, ktorá sa týka daňového zaobchádzania s úrokmi zaplatenými spoločnosťou rezidentom požičiavajúcej spoločnosti usadenej v tretej krajine, s ktorou má osobitné vzťahy. Takáto právna úprava by nespadala

ani pod článok 43 ES, ani pod článok 56 ES, ak by sa týkala jedine situácií, v ktorých takáto požičiavajúca spoločnosť má v držbe podiel v spoločnosti, ktorá si požičiava a je rezidentom, a tento podiel jej umožňuje vykonávať nepochybný vplyv na uvedenú spoločnosť.

20 Pokiaľ ide o právnu úpravu vo veci samej, ako to uvádzajú aj Itelcar a Európska komisia, pojem „osobitné vzťahy“, ako je definovaný v článku 58 ods. 4 CIRC, sa netýka jedine situácií, v ktorých požičiavajúca spoločnosť z tretej krajiny vykonáva nepochybný vplyv, v zmysle vyššie uvedenej judikatúry Súdneho dvora, na spoločnosť, ktorá si požičiava a je rezidentom, na základe jej podielu na základnom imaní tejto spoločnosti. Osobitne situácie vymenované v uvedenom odseku 4 písm. g), ktoré sa uplatňujú na obchodné, finančné, profesionálne alebo právne vzťahy medzi dotknutými spoločnosťami, nezahŕňajú nevyhnutne účasť zo strany požičiavajúcej spoločnosti na základnom imaní spoločnosti, ktorá si požičiava.

21 Na pojednávaní však portugalská vláda v rámci odpovede na otázku položenú Súdnym dvorom uviedla, že uvedená právna úprava sa uplatňuje jedine na situácie, v ktorých požičiavajúca spoločnosť vlastní priamo alebo nepriamo podiel na základnom imaní spoločnosti, ktorá si požičiava.

22 Ak by sa aj predpokladalo, že uplatnenie právnej úpravy dotknutej vo veci samej by sa obmedzovalo na situácie týkajúce sa vzťahov medzi spoločnosťou, ktorá si požičiava, a požičiavajúcou spoločnosťou vlastniacou podiel najmenej 10 % na základnom imaní alebo hlasovacích práv v spoločnosti, ktorá si požičiava, alebo medzi spoločnosťami, v ktorých rovnakí vlastníci vlastnia takýto podiel, ako to aj predpokladá článok 58 ods. 4 písm. a) a b) CIRC, treba konštatovať, že podiel takejto veľkosti neznamená nevyhnutne, že vlastník takéhoto podielu vykonáva nepochybný vplyv na rozhodnutia spoločnosti, ktorej je akcionárom (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. apríla 2000, Baars, C-251/98, Zb. s. I-2787, bod 20, a z 12. decembra 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Zb. s. I-11753, bod 58).

23 Z toho vyplýva, že nezávisle od existencie podielu na základnom imaní spoločnosti rezidenta zo strany požičiavajúcej spoločnosti z tretej krajiny alebo veľkosti takéhoto podielu môže spoločnosť rezident na spochybnenie zákonnosti takejto vnútroštátnej právnej úpravy odkázať na ustanovenia Zmluvy týkajúce sa voľného pohybu kapitálu (pozri analogicky rozsudok z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 104).

24 Napokon v prejednávanej veci neexistuje pri výklade uvedených ustanovení vzhľadom na vzťahy s tretími krajinami nebezpečenstvo, že požičiavajúce spoločnosti so sídlom v tretích krajinách, na ktoré sa nevzťahuje územná pôsobnosť slobody usadiť sa, môžu mať úžitok z tejto slobody. V rozpore s tým, čo tvrdila portugalská vláda na pojednávaní, sa totiž vnútroštátna právna úprava, o akú ide vo veci samej, netýka podmienok vstupu takýchto spoločností na trh v dotknutom členskom štáte, ale týka sa výlučne daňového zaobchádzania s úrokmi vzťahujúcimi sa na zadlženie považované za nadmerné, ktoré vzniklo na základe zmluvy medzi spoločnosťou rezidentom a spoločnosťou z tretej krajiny, s ktorou udržiava osobitné vzťahy v zmysle článku 58 ods. 4 CIRC (pozri analogicky rozsudok z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 100).

25 Z toho vyplýva, že vnútroštátnu právnu úpravu, o akú ide vo veci samej, treba posúdiť výlučne vzhľadom na voľný pohyb kapitálu zakotvený v článku 56 ES.

*O existencii obmedzení a prípadných zdôvodnení*

26 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry síce priame dane patria do právomoci členských štátov, tie však pri jej výkone musia dodržiavať právo Únie (rozsudok z 10. mája 2012, Santander Asset Management SGIIC a i., C-338/11 až C-347/11, bod 14 a citovaná judikatúra).

27 Z ustálenej judikatúry rovnako vyplýva, že opatrenia zakázané článkom 56 ods. 1 ES ako obmedzenia pohybu kapitálu zahŕňajú opatrenia, ktoré sú spôsobilé odradiť osoby bez bydliska v členskom štáte od investovania v ňom alebo odradiť osoby s bydliskom v predmetnom členskom štáte od investovania v iných štátoch (rozsudky z 25. januára 2007, Festersen, C-370/05, Zb. s. I-1129, bod 24, ako aj Santander Asset Management SGIIC a i., už citovaný, bod 15).

28 V prejednávanej veci z článku 61 ods. 1 CIRC vyplýva, že pokiaľ sa zadlženie spoločnosti rezidenta voči spoločnosti so sídlom v tretej krajine, s ktorou má osobitné vzťahy v zmysle článku 58 ods. 4 CIRC, považuje za nadmerné v zmysle odseku 3 uvedeného článku 61, úroky zodpovedajúce časti zadlženia považovaného za nadmerné nie sú odpočítateľné na účely určenia zdaniteľného zisku tejto spoločnosti rezidenta.

29 Naopak z článku 61 ods. 1 CIRC rovnako vyplýva, že odpočítateľnosť takýchto úrokov sa uzná, pokiaľ požičiavajúca spoločnosť má sídlo na portugalskom území alebo na území iného členského štátu.

30 Ako to aj priznáva portugalská vláda, za predpokladu, že Súdny dvor bude považovať situáciu dotknutú vo veci samej za situáciu, na ktorú sa vzťahuje voľný pohyb kapitálu, táto situácia zahŕňa daňové zaobchádzanie menej výhodné pre spoločnosť rezidenta, ktorá je na základe zmluvy zadlžená nad určitú hranicu voči spoločnosti so sídlom v tretej krajine, v porovnaní so spoločnosťou rezidentom, ktorá je na základe zmluvy takto zadlžená voči spoločnosti so sídlom na vnútroštátnom území alebo v inom členskom štáte.

31 Takéto nevýhodné zaobchádzanie môže odradiť spoločnosť rezidenta od zadlženia sa spôsobom považovaným za nadmerný voči spoločnosti so sídlom v tretej krajine, s ktorou má osobitné vzťahy v zmysle právnej úpravy dotknutej vo veci samej. Taká právna úprava tak predstavuje obmedzenie voľného pohybu kapitálu, ktoré je v zásade zakázané článkom 56 ES.

32 Podľa ustálenej judikatúry takéto obmedzenie by mohlo byť prípustné iba vtedy, ak je odôvodnené naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu. Navyše je v takom prípade potrebné, aby toto obmedzenie bolo spôsobilé zaručiť uskutočnenie sledovaného cieľa a aby neprekračovalo medze toho, čo je na dosiahnutie tohto cieľa nevyhnutné (pozri rozsudok z 13. novembra 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, už citovaný, bod 55 a citovanú judikatúru).

33 Portugalská vláda tvrdí, že cieľom právnej úpravy dotknutej vo veci samej je boj s daňovými podvodmi a únikmi a to zamedzením postupov „podkapitalizácie“, ktoré spôsobujú znižovanie základu dane pri daniach z príjmu právnických osôb v Portugalsku prostredníctvom platby odpočítateľných úrokov namiesto neodpočítateľných ziskov. Tieto postupy sa týkajú nezákonného prevodu zdaniteľných príjmov z tohto členského štátu do tretej krajiny, čo má za následok, že zisk spoločnosti nebude zdanený v štáte, v ktorom vznikol.

34 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry vnútroštátne opatrenie obmedzujúce voľný pohyb kapitálu môže byť opodstatnené, keď sa osobitne zameriava na čisto umelé konštrukcie, zbavené hospodárskej reality, s jediným cieľom vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani zo zisku dosiahnutého na základe činností vykonaných na vnútroštátnom území (pozri v tomto zmysle rozsudky z 13. marca 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Zb. s. I-2107, body 72 a 74, ako aj zo 17. septembra 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, Zb. s. I-8591, bod 89).

35 Právna úprava, ako je právna úprava dotknutá vo veci samej, stanovením, že niektoré úroky zaplatené spoločnosťou rezidentom spoločnosti so sídlom v tretej krajine, s ktorou udržuje osobitné vzťahy, nie sú odpočítateľné na účely určenia zdaniteľných ziskov tejto spoločnosti rezidenta, môže predchádzať postupom, ktorých cieľom je len vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani zo ziskov dosiahnutých na základe činností vykonaných na vnútroštátnom území. Z toho vyplýva, že takéto právne predpisy sú schopné dosiahnuť cieľ, ktorým je boj s daňovými podvodmi a únikmi (pozri analogicky rozsudok Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný, bod 77).

36 Treba však overiť, či uvedená právna úprava nejde nad rámec toho, čo je na dosiahnutie týchto cieľov nevyhnutné.

37 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že právnu úpravu, ktorá vychádza zo skúmania objektívnych a overiteľných skutočností na určenie, či transakcia má povahu čisto vykonštruovanej transakcie jedine na daňové účely, a ktorá v každom prípade, v ktorom existenciu takejto operácie nemožno vylúčiť, umožňujú daňovníkovi bez toho, aby podliehal neprimeraným správnym požiadavkám, predložiť dôkazy o prípadných obchodných dôvodoch, pre ktoré bola táto transakcia uzavretá, možno považovať za úpravu neprekračujúcu rámec toho, čo je potrebné na predchádzanie daňovým podvodom a únikom (pozri v tomto zmysle rozsudky Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný, bod 82, a z 5. júla 2012, SIAT, C-318/10, bod 50).

38 Súdny dvor už takisto rozhodol, že ak predmetná transakcia prekračuje rámec toho, na čom by sa dotknuté spoločnosti dohodli za okolností neobmedzenej hospodárskej súťaže, nápravné daňové opatrenie na to, aby sa nepovažovalo za neprimerané, sa musí obmedziť na časť, ktorá presahuje rámec toho, na čom by sa boli dohodli za takýchto okolností (pozri v tomto zmysle rozsudky Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, už citovaný, bod 83, a SIAT, už citovaný, bod 52).

39 V prejednávanej veci je pravda na jednej strane, že článok 61 ods. 6 CIRC stanovuje, že okrem prípadov zadlženia voči subjektu so sídlom v krajine, území alebo regióne so zreteľne výhodnejším daňovým režimom, môže spoločnosť rezident, ktorá sa na základe zmluvy zadlžila v spoločnosti z tretej krajiny, s ktorou má osobitné vzťahy, a toto zadlženie sa považuje za nadmerné, preukázať, že mohla dosiahnuť rovnaký stupeň zadlženia za podobných podmienok s nezávislým subjektom. Na druhej strane podľa článku 61 ods. 1 CIRC iba úroky zodpovedajúce časti uvedeného zadlženia považovaného za nadmerné, nie sú odpočítateľné.

40 Právna úprava dotknutá vo veci samej však ide nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie tohto cieľa.

41 Ako totiž vyplýva z bodu 20 tohto rozsudku, pojem „osobitné vzťahy“, ako je definovaný v článku 58 ods. 4 CIRC, sa týka situácií, ktoré nezahŕňajú nevyhnutne účasť zo strany požičiavajúcej spoločnosti z tretej krajiny na základnom imaní spoločnosti rezidenta, ktorá si požičiava. V prípade neexistencie takejto účasti zo spôsobu výpočtu nadmernosti zadlženia stanovenej v článku 61 ods. 3 CIRC vyplýva, že každé zadlženie existujúce medzi týmito dvoma spoločnosťami sa musí považovať za nadmerné.

42 Treba konštatovať, že za okolností opísaných v predchádzajúcom bode sa právna úprava dotknutá vo veci samej týka aj konaní, ktorých hospodárska realita nemôže byť napadnutá. Uvedená právna úprava tým, že predpokladá za týchto okolností znižovanie základu dane pri daniach z príjmu právnických osôb splatných spoločnosťou rezidentom, ktorá si požičiava, ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie tohto cieľa.

43 Okrem toho za okolností, podľa ktorých sa, v súlade s informáciami portugalskej vlády, uvedenými v bode 21 tohto rozsudku, právna úprava dotknutá vo veci samej uplatňuje jedine na situácie, v ktorých požičiavajúca spoločnosť vlastní priamo alebo nepriamo podiel na základnom imaní spoločnosti, ktorá si požičiava, a teda sa situácia uvedená v bode 41 tohto rozsudku nestane, nič to nemení na tom, že takéto obmedzenie pôsobnosti tejto právnej úpravy nevyplýva z jeho znenia, ktoré naopak smeruje k predstave, že sa týka rovnako aj osobitných vzťahov bez takéhoto podielu.

44 Za týchto okolností uvedená právna úprava nedovoľuje vopred a s dostatočnou presnosťou stanoviť jej pôsobnosť. Takáto právna úprava teda nesplňuje požiadavky právnej istoty, ktoré vyžadujú, aby boli právne pravidlá jasné, presné a predvídateľné, pokiaľ ide o ich účinky, najmä keď môžu mať nepriaznivé dôsledky pre jednotlivcov a podniky. Pravidlo, ktoré nesplňuje požiadavky zásady právnej istoty, však nemožno považovať za primerané sledovaným cieľom (pozri rozsudok SIAT, už citovaný, body 58 a 59).

45 Vzhľadom na to, čo bolo uvedené, treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 56 ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá na účely určenia zdaniteľného zisku nedovoľuje odpočítať ako náklad úroky čiastočne súvisiace so zadlženosťou považovanou za nadmernú zaplatené spoločnosťou rezidentom požičiavajúcej spoločnosti so sídlom v tretej krajine, s ktorou udržuje osobitné vzťahy, ale umožňuje odpočítanie takýchto úrokov zaplatených požičiavajúcej spoločnosti rezidentovi, s ktorou spoločnosť, ktorá si požičiava, udržiava takéto vzťahy, keď v prípade neexistencie účasti požičiavajúcej spoločnosti so sídlom v tretej krajine na základnom imaní spoločnosti, ktorá si požičiava a je rezidentom, táto právna úprava napriek tomu predpokladá, že celá zadlženosť spoločnosti, ktorá si požičiava a je rezidentom, je súčasťou konštrukcie vytvorenej s cieľom vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani, alebo keď uvedená právna úprava nedovoľuje vopred a s dostatočnou presnosťou stanoviť jej pôsobnosť.

## O trovách

46 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

**Článok 56 ES sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave členského štátu, ktorá na účely určenia zdaniteľného zisku nedovoľuje odpočítať ako náklad úroky čiastočne súvisiace so zadlženosťou považovanou za nadmernú zaplatené spoločnosťou rezidentom požičiavajúcej spoločnosti so sídlom v tretej krajine, s ktorou udržuje osobitné vzťahy, ale umožňuje odpočítanie takýchto úrokov zaplatených požičiavajúcej spoločnosti rezidentovi, s ktorou spoločnosť, ktorá si požičiava, udržiava takéto vzťahy, keď v prípade neexistencie účasti požičiavajúcej spoločnosti so sídlom v tretej krajine na základnom imaní spoločnosti, ktorá si požičiava a je rezidentom, táto právna úprava napriek tomu predpokladá, že celá zadlženosť spoločnosti, ktorá si požičiava a je rezidentom, je súčasťou konštrukcie vytvorenej s cieľom vyhnúť sa zvyčajne splatnej dani, alebo keď uvedená právna úprava nedovoľuje vopred a s dostatočnou presnosťou stanoviť jej pôsobnosť.**

Podpisy