



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

3. října 2013 *

„Volný pohyb kapitálu — Daňové právní předpisy — Korporační daň — Úroky zaplacené společností-rezidentem za finanční prostředky zapůjčené společností usazenou ve třetí zemi — Existence ‚zvláštních vztahů‘ mezi těmito společnostmi — Právní úprava ‚nízké kapitalizace‘ — Neodpočitatelnost úroků vztahujících se k části dluhu považované za nadměrnou — Odpočitatelnost u úroků zaplacených společností se sídlem v tuzemsku — Daňové úniky a daňové podvody — Čistě vykonstruované operace — Podmínky volné hospodářské soutěže — Přiměřenost“

Ve věci C-282/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Tribunal Central Administrativo Sul (Portugalsko) ze dne 29. května 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 6. června 2012, v řízení

Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda

proti

Fazenda Pública,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení L. Bay Larsen, předseda senátu, K. Lenaerts, místopředseda Soudního dvora a zastupující soudce čtvrtého senátu, J. Malenovský, U. Løhmus (zpravodaj) a M. Safjan, soudci,

generální advokát: N. Wahl,

vedoucí soudní kanceláře: V. Tourrès, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. dubna 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda P. Vidal Matosem a D. Ortigão Ramosem, advogados,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem a J. Menezes Leitãoem, jakož i A. Cunha, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi M. Afonso a W. Roelsem, jako zmocněnci,

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

* Jednací jazyk: portugálština.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 56 ES a 58 ES.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda (dále jen „Itelcar“) a Fazenda Pública (Státní pokladna) ve věci částečné neodpočitatelnosti úroků zaplacených americké společnosti GE Capital Fleet Services International Holding, Inc. (dále jen „GE Capital“) z úvěrů poskytnutých touto společností společnosti Itelcar.

Portugalská právní úprava

- 3 Zákon o korporační dani (Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas), ve znění vyplývajícím z nařízení s mocí zákona č. 198/2001, ze dne 3. července 2001, ve znění zákona č. 60-A/2005, ze dne 30. prosince 2005 (dále jen „CIRC“), v článku 61 nadepsaném „Nízká kapitalizace“ stanoví:

„1. Je-li zadlužení osoby povinné k dani vůči subjektu, který nemá sídlo na území Portugalska nebo jiného členského státu Unie, s nímž má osoba povinná k dani zvláštní vztahy podle definice obsažené v čl. 58 odst. 4, s potřebnými úpravami, nadměrné, nejsou pro účely stanovení zdanitelného zisku úroky vztahující se k části považované za nadměrnou odpočitatelné.

2. Za zvláštní vztahy se považuje zadlužení osoby povinné k dani vůči třetí osobě se sídlem mimo území Portugalska nebo jiného členského státu Unie, v rámci něhož některý ze subjektů uvedených v čl. 58 odst. 4 poskytl zajištění nebo záruku.

3. K nadměrnému zadlužení dochází tehdy, když je výše dluhů vůči každému subjektu uvedenému v odstavcích 1 a 2 v kterémkoli okamžiku během zdaňovacího období vyšší než dvojnásobek podílu uvedeného subjektu na vlastním kapitálu osoby povinné k dani.

4. Při výpočtu zadlužení se přihlédne ke všem formám úvěru, v penězích či v hotovosti bez ohledu na druh sjednané odměny, poskytnutého subjektem, s nímž se udržují zvláštní vztahy, včetně úvěrů plynoucích z obchodních operací, uplynulo-li od jejich doby splatnosti více než šest měsíců.

5. Při výpočtu vlastního kapitálu se upsaný a splacený základní kapitál přičte k ostatním položkám, které jsou takto kvalifikovány platnými účetními předpisy, s výjimkou těch položek, které vyjadřují potenciální či latentní zisk nebo ztrátu, zejména těch, které vyplývají z přecenění nedovoleného daňovými předpisy nebo z uplatnění metody majetkové ekvivalence.

6. S výjimkou případů zadlužení vůči subjektu se sídlem v zemi, na území nebo v oblasti s mnohem příznivějšími daňovými předpisy, které jsou uvedeny na seznamu schváleném vyhláškou ministerstva financí, se ustanovení odstavce 1 neuplatní, pokud při překročení koeficientu uvedeného v odstavci 3 osoba povinná k dani prokáže, s přihlédnutím k druhu činnosti, odvětví, do něhož tato činnost spadá, rozsahu a jiným relevantním kritériím a s ohledem na rizikovost dané operace, která nepředpokládá zapojení subjektů, s nimiž osoba povinná k dani udržuje zvláštní vztahy, že stejné úrovně zadlužení mohla za obdobných podmínek dosáhnout vůči nezávislému subjektu.

7. Důkaz podle odstavce 6 musí zahrnovat daňový spis, na který odkazuje článek 121.“

4 Článek 58 odst. 4 CIRC, na který odkazuje čl. 61 odst. 1 a 2 tohoto zákoníku, zní následovně:

„Za zvláštní vztahy mezi dvěma subjekty se považují takové situace, kdy jeden subjekt může vykonávat přímo či nepřímo významný vliv na rozhodování o řízení druhého subjektu, k čemuž dochází zejména mezi:

- a) subjektem a vlastníky jeho kapitálu, nebo jejich manželi či manželkami, příbuznými v sestupné či vzestupné linii, jejichž přímý či nepřímý podíl na kapitálu nebo hlasovacích právech představuje alespoň 10 % základního kapitálu nebo hlasovacích práv;
- b) subjekty, v nichž titíž vlastníci kapitálu, jejich manželé či manželky, příbuzní v sestupné či vzestupné linii přímo či nepřímo vlastní alespoň 10% podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech;
- c) subjektem a členy jeho statutárních orgánů nebo jakéhokoli správního, vedoucího, řídicího nebo dozorčího orgánu a jejich manželi či manželkami, příbuznými v sestupné či vzestupné linii;
- d) subjekty, v nichž většina členů statutárních orgánů nebo členů jakýchkoli správních, vedoucích, řídicích nebo dozorčích orgánů, jsou tytéž osoby, nebo v případě odlišných osob jsou spjaty manželstvím, právem uznaným partnerským svazkem nebo příbuzenstvím v přímé linii;
- e) subjekty vázané ovládací smlouvou, skupinovou smlouvou o spolupráci nebo jinou smlouvou s rovnocenným účinkem;
- f) podniky, mezi nimiž existuje vztah nadřazenosti ve smyslu vymezeném v předpisech, které stanoví povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku;
- g) subjekty, mezi nimiž z důvodu obchodních, finančních, profesních nebo právních vztahů, které mezi s sebou přímo či nepřímo navázaly nebo je uplatňují, existuje situace faktické závislosti při výkonu dané činnosti, zejména v některé z následujících situací:
 - 1) výkon činnosti jednoho subjektu podstatně závisí na převodu práv k průmyslovému či duševnímu vlastnictví nebo k know-how druhého subjektu;
 - 2) dodání materiálu nebo přístup k distribučním sítím pro výrobky, zboží nebo služby jednoho subjektu podstatně závisí na druhém subjektu;
 - 3) podstatná část činnosti jednoho subjektu se může uskutečnit pouze za pomoci druhého subjektu nebo závisí na jeho rozhodnutí;
 - 4) právo určovat ceny nebo podmínky s rovnocenným hospodářským účinkem ve vztahu ke zboží nebo službám sjednaným, dodaným či nabytým jedním subjektem náleží na základě právního aktu druhému subjektu;
 - 5) jeden subjekt může na základě pravidel a podmínek vztahujících se na jejich obchodní nebo právní vztahy učinit rozhodnutí o řízení druhého subjektu závislými na existenci skutečností nebo okolností, které nesouvisí s jejich obchodními nebo profesními vztahy.
- h) subjekt-rezident nebo subjekt-nerezident se stálou provozovnou nacházející se na území Portugalska a subjekt podléhající mnohem příznivějším daňovým předpisům, který má sídlo v zemi, na území nebo v oblasti uvedených na seznamu schváleném vyhláškou ministerstva financí.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

- 5 Itelcar je společností založenou podle portugalského práva, jejíž podnikatelská činnost spočívá zejména v pronájmu lehkých motorových vozidel. Její základní kapitál plně vlastnila až do roku 2005 General Electric International (Benelux) BV, belgická společnost, na jejímž kapitálu se ve výši přesahující 10 % základního kapitálu podílí GE Capital. Od roku 2006 vlastnila 99,98 % kapitálu společnosti Itelcar uvedená belgická společnost a 0,02 % kapitálu vlastnila GE Capital.
- 6 Dne 23. července 2001 vstoupila v platnost na dobu deseti let smlouva o úvěru uzavřená mezi společností Itelcar a GE Capital, která společnosti Itelcar umožňovala čerpat prostředky z úvěrového rámce výměnou za platbu úroků se sazbou Euribor, navýšenou o rozpětí („spread“) ve výši 0,5 %.
- 7 V rámci této smlouvy činil úvěr skutečně vyčerpaný společností Itelcar 122 072 179,97 eur v roce 2004, 131 772 249,75 eur v roce 2005, 212 113 789,46 eur v roce 2006 a 272 113 789,46 eur v roce 2007.
- 8 Společnost Itelcar se obrátila na generálního ředitele daňové správy s cílem prokázat, že úrovně jejího zadlužení vůči GE Capital mohlo být pro každý z roků 2004 až 2007 dosaženo za obdobných podmínek vůči nezávislému subjektu a že rozpětí úrokových sazeb sjednané s GE Capital bylo v souladu se zásadou volné hospodářské soutěže.
- 9 Přípisy z 5. prosince 2008 a 8. ledna 2009 byla společnost Itelcar informována o závěrečných zprávách z daňové kontroly, kterými byl na základě článku 61 CIRC opraven základ daně uvedené společnosti pro roky 2004 až 2007. Tyto zprávy konstatovaly nadměrné zadlužení ve smyslu odstavce 3 tohoto článku, jakož i nedostatečnost důkazů předložených společností Itelcar k uplatnění odstavce 6 téhož článku.
- 10 V průběhu roku 2009 podala společnost Itelcar proti uvedeným opravám základu daně dvě odvolání v rámci autoremedury. Vzhledem k tomu, že tato odvolání byla zamítnuta, podala uvedená společnost žalobu k Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra. Tato žaloba byla částečně zamítnuta s odůvodněním, že ustanovení vnitrostátního práva použitá v projednávané věci neporušovala volný pohyb kapitálu zakotvený v článku 56 ES.
- 11 Společnost Itelcar podala proti rozsudku Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra odvolání k předkládajícímu soudu, který má za to, že řešení sporu, jenž mu byl předložen, závisí na tom, zda jsou relevantní ustanovení CIRC v souladu s unijním právem.
- 12 Za těchto podmínek se Tribunal Central Administrativo Sul rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání články 63 [SFEU] a 65 [SFEU] (bývalé články 56 [ES] a 58 [ES]) vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava obsažená v článku 61 CIRC [...], která v situaci zadluženosti osoby povinné k dani se sídlem v Portugalsku vůči subjektu ze třetí země, s nímž udržuje zvláštní vztahy ve smyslu čl. 58 odst. 4 CIRC, vylučuje odpočet z titulu výdajů u úroků odpovídajících části zadluženosti považované za nadměrnou ve smyslu čl. 61 odst. 3 CIRC, které byly zaplacený osobou povinnou k dani se sídlem v Portugalsku, za stejných okolností, [za kterých je umožněn u] úroků zaplacených osobou povinnou k dani se sídlem v Portugalsku, u níž je zjištěna nadměrná zadluženost vůči subjektu se sídlem v Portugalsku, s nímž udržuje zvláštní vztahy?“

K předběžné otázce

- 13 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 56 ES vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která pro účely stanovení zdanitelného zisku nedovoluje odpočet z titulu výdajů u úroků vztahujících se k části dluhu považované za nadměrnou,

kteřé zaplatila společnost-rezident společnosti poskytující úvěr usazené ve třetí zemi, s níž společnost-rezident udržuje zvláštní vztahy, avšak dovoluje odpočet takových úroků zaplacených společností poskytující úvěr-rezidentu, s níž společnost přijímající úvěr udržuje takové vztahy.

K použitelné svobodě

- 14 Stran použitelnosti článku 56 ES na okolnosti věci v původním řízení je třeba uvést, že finanční půjčky a úvěry poskytované nerezidenty rezidentům představují pohyb kapitálu ve smyslu tohoto ustanovení, jak ostatně uvádí bod VIII klasifikace obsažené v příloze I směrnice Rady 88/361/EHS ze dne 24. června 1988, kterou se provádí článek 67 Smlouvy [článek zrušený Amsterodamskou smlouvou] (Úř. věst. L 178, s. 5), a vysvětlivky v ní uvedené (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. října 2006, Fidium Finanz, C-452/04, Sb. rozh. s. I-9521, body 41 a 42).
- 15 Portugalská vláda nicméně tvrdí, že právní úprava, která je předmětem věci v původním řízení, představuje režim založený na existenci „zvláštních vztahů“ vyplývajících ze skutečnosti, že subjekt poskytující úvěr může přímo či nepřímo významně ovlivňovat rozhodování o řízení a financování subjektu přijímajícího úvěr. Podle uvedené vlády zkoumal Soudní dvůr takovéto právní úpravy výlučně z hlediska svobody usazování, která se nevztahuje na operace provedené ve vztahu k subjektu usazenému ve třetí zemi, jako je tomu v projednávaném případě.
- 16 V tomto ohledu Soudní dvůr v souvislosti s vnitrostátními právními předpisy o daňovém zacházení s dividendami pocházejícími ze třetích zemí rozhodl, že je třeba mít za to, že k posouzení, zda uvedené daňové zacházení spadá do působnosti ustanovení Smlouvy o ES o volném pohybu kapitálu, stačí zkoumání předmětu vnitrostátních právních předpisů. Vzhledem k tomu, že kapitola Smlouvy týkající se svobody usazování neobsahuje žádné ustanovení, které by rozšiřovalo působnost jejích ustanovení na situace, kdy se jedná o usazení společnosti z členského státu ve třetí zemi nebo o usazení společnosti ze třetí země v členském státě, totiž tyto právní předpisy nemohou spadat do působnosti článku 43 ES (viz rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, body 96 a 97 a citovaná judikatura).
- 17 Soudní dvůr též rozhodl, že jestliže z předmětu takových vnitrostátních právních předpisů vyplývá, že se použijí pouze na podíly umožňující vykonávat nepochybný vliv na rozhodování dotyčné společnosti a určovat její činnost, nelze se dovolávat ani článku 43 ES, ani článku 56 ES (výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 98).
- 18 Naproti tomu vnitrostátní právní úprava týkající se daňového zacházení s dividendami ze třetí země, která se nevztahuje výlučně na situace, kdy mateřská společnost vykonává rozhodující vliv na společnost vyplácející dividendy, musí být posuzována z hlediska článku 56 ES. Společnost-rezident členského státu tedy může bez ohledu na rozsah své účasti ve společnosti, která vyplácí dividendy a která je usazena ve třetí zemi, na základě tohoto ustanovení zpochybnit legalitu takové právní úpravy (výše uvedený rozsudek Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 99, a rozsudek ze dne 28. února 2013, Beker, C-168/11, bod 30).
- 19 Tyto úvahy se použijí ve vztahu k takové vnitrostátní právní úpravě, která je předmětem věci v původním řízení a která se týká daňového zacházení s úroky zaplacenými společností-rezidentem společnosti poskytující úvěr usazené ve třetí zemi, s níž společnost-rezident udržuje zvláštní vztahy. Pokud by se totiž taková právní úprava vztahovala výlučně na situace, kdy společnost poskytující úvěr vlastní podíl na kapitálu společnosti přijímající úvěr-rezidentu, který jí umožňuje vykonávat nepochybný vliv na posledně zmíněnou společnost, nespadala by ani pod článek 43 ES ani pod článek 56 ES.

- 20 Pokud jde o právní úpravu, která je předmětem věci v původním řízení, pojem „zvláštní vztahy“, který je definován v čl. 58 odst. 4 CIRC, se – jak uvádí společnost Itecar a Evropské komise – nevztahuje pouze na situace, kdy společnost poskytující úvěr usazená ve třetí zemi vykonává nepochybný vliv ve smyslu výše uvedené judikatury Soudního dvora na společnost přijímající úvěr-rezidenta z důvodu jejího podílu na kapitálu posledně zmíněné společnosti. Zejména situace vyjmenované v uvedeném odstavci 4 pod písm. g), které souvisejí s obchodními, finančními, profesními nebo právními vztahy mezi dotýčnými společnostmi, nutně nezahrnují podíl společnosti poskytující úvěr na kapitálu společnosti přijímající úvěr.
- 21 V odpověď na otázku položenou Soudním dvorem však portugalská vláda na jednání uvedla, že se uvedená právní úprava vztahuje pouze na situace, kdy se společnost poskytující úvěr přímo či nepřímo podílí na kapitálu společnosti přijímající úvěr.
- 22 Avšak i za předpokladu, že by se použití právní úpravy, která je předmětem věci v původním řízení, omezovalo na situace týkající se vztahů mezi společnostmi přijímající úvěr a společnostmi poskytující úvěr, která vlastní alespoň 10 % kapitálu nebo hlasovacích práv ve společnosti přijímající úvěr, nebo mezi společnostmi, v nichž takový podíl drží titíž vlastníci, jak to upravuje čl. 58 odst. 4 písm. a) a b) CIRC, je nutno konstatovat, že podíl takového rozsahu nutně neznamená, že vlastník tohoto podílu vykonává nepochybný vliv na rozhodování společnosti, jejímž je podílníkem (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. dubna 2000, Baars, C-251/98, Recueil, s. I-2787, bod 20, a ze dne 12. prosince 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Sb. rozh. s. I-11753, bod 58).
- 23 Z toho vyplývá, že se společnost-rezident může bez ohledu na existenci podílu společnosti poskytující úvěr usazené ve třetí zemi na jejím kapitálu nebo na rozsah takového podílu dovolávat ustanovení Smlouvy o volném pohybu kapitálu ke zpochybnění legality takové vnitrostátní právní úpravy (obdobně viz výše uvedený rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 104).
- 24 V projednávané věci navíc neexistuje riziko, při výkladu uvedených ustanovení s ohledem na vztahy ke třetím zemím, že by společnosti poskytující úvěr usazené ve třetích zemích, které nespádají do územní působnosti svobody usazování, mohly těžit z této svobody prospěch. Na rozdíl od toho, co na jednání tvrdila portugalská vláda, se totiž taková vnitrostátní právní úprava, která je předmětem věci v původním řízení, netýká podmínek přístupu takových společností na trh dotýčného členského státu, ale týká se pouze daňového zacházení s úroky vztahujícími se k dluhu považovanému za nadměrný, kterým se zatížila společnost-rezident vůči společnosti usazené ve třetí zemi, s níž společnost-rezident udržuje zvláštní vztahy ve smyslu čl. 58 odst. 4 CIRC (obdobně viz výše uvedený rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, bod 100).
- 25 Z toho vyplývá, že taková právní úprava, která je předmětem věci v původním řízení, musí být posuzována výlučně z hlediska volného pohybu kapitálu zakotveného v článku 56 ES.

K existenci omezení a případného odůvodnění

- 26 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury sice přímé daně spadají do pravomoci členských států, ty však musejí při jejím výkonu dodržovat právo Unie (rozsudek ze dne 10. května 2012, Santander Asset Management SGIIC a další, C-338/11 až C-347/11, bod 14 a citovaná judikatura).
- 27 Z ustálené judikatury též vyplývá, že opatřeními zakázanými podle čl. 56 odst. 1 ES z důvodu, že jsou omezeními pohybu kapitálu, jsou také ta, která mohou odradit od investování v některém členském státě osoby, které nemají v tomto státě bydliště nebo sídlo, nebo odradit osoby s bydlištěm nebo sídlem v tomto členském státě od investování v jiných státech (rozsudek ze dne 25. ledna 2007, Festersen, C-370/05, Sb. rozh. s. I-1129, bod 24, a výše uvedený rozsudek Santander Asset Management SGIIC a další, bod 15).

- 28 Z článku 61 odst. 1 CIRC v projednávané věci vyplývá, že je-li zadlužení společnosti-rezidenta vůči společnosti usazené ve třetí zemi, s níž má společnost-rezident zvláštní vztahy ve smyslu čl. 58 odst. 4 CIRC, považováno za nadměrné ve smyslu odstavce 3 uvedeného článku 61, úroky vztahující se k nadměrné části dluhu nejsou pro účely stanovení zdanitelného zisku této společnosti-rezidenta odpočitatelné.
- 29 Naproti tomu z čl. 61 odst. 1 CIRC též vyplývá, že takové úroky lze odpočíst v případě, že společnost poskytující úvěr má sídlo na území Portugalska nebo jiného členského státu.
- 30 Jak uznává portugalská vláda, pokud Soudní dvůr bude mít za to, že situace, o kterou se jedná v původním řízení, spadá pod volný pohyb kapitálu, tato situace znamená méně příznivé daňové zacházení se společností rezidentem, která dluží částku přesahující určitou výši společnosti usazené ve třetí zemi, oproti společnosti-rezidentu, která takovou částku dluží společnosti se sídlem v daném členském státě nebo v jiném členském státě.
- 31 Takové méně příznivé zacházení je s to odradit společnost-rezidenta od zatížení se dluhem považovaným za nadměrný vůči společnosti usazené ve třetí zemi, se kterou společnost-rezident udržuje zvláštní vztahy ve smyslu právní úpravy dotčené v původním řízení. Toto zacházení tudíž představuje omezení volného pohybu kapitálu v zásadě zakázané článkem 56 ES.
- 32 Podle ustálené judikatury platí, že takové omezení lze připustit pouze tehdy, je-li odůvodněno naléhavým důvodem obecného zájmu. V takovém případě je ještě třeba, aby toto omezení bylo způsobilé zaručit uskutečnění dotčeného cíle a aby nepřekračovalo meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné (viz výše uvedený rozsudek ze dne 13. listopadu 2012, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, bod 55 a citovaná judikatura).
- 33 Portugalská vláda tvrdí, že cílem právní úpravy, která je předmětem věci v původním řízení, je boj proti daňovým únikům a daňovým podvodům prostřednictvím zákazu praktiky „nízké kapitalizace“, která spočívá v erozi daňového základu u korporální daně v Portugalsku prostřednictvím platby odpočitatelných úroků namísto neodpočitatelných zisků. V rámci této praktiky dochází ke svévolnému přesunu zdanitelných příjmů z tohoto členského státu do třetí země, s tím důsledkem, že ke zdanění zisku společnosti nedochází ve státě, kde bylo zisku dosaženo.
- 34 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury může být vnitrostátní opatření omezující volný pohyb kapitálu odůvodněno, pokud se specificky týká čistě vykonstruovaných operací, postrádajících hospodářskou podstatu, jejichž jediným cílem je vyhnout se dani obvykle dlužené ze zisků z činností vykonávaných na území daného státu (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 13. března 2007, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Sb. rozh. s. I-2107, body 72 a 74, a ze dne 17. září 2009, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Sb. rozh. s. I-8591, bod 89).
- 35 Taková právní úprava, která je předmětem věci v původním řízení a která stanoví, že určité úroky zaplacené společností-rezidentem společnosti usazené ve třetí zemi, se kterou společnost-rezident udržuje zvláštní vztahy, nejsou pro účely stanovení zdanitelného zisku této společnosti-rezidenta odpočitatelné, je s to zamezit praktikám, jejichž jediným cílem je vyhnout se platbě daně obvykle dlužené ze zisků z činností vykonaných na území daného státu. Z toho plyne, že takováto právní úprava je způsobilá dosáhnout cíle spočívajícího v boji proti daňovým únikům a podvodům (obdobně viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, bod 77).
- 36 Je však ještě třeba ověřit, zda uvedená právní úprava nepřekračuje meze toho, co je k dosažení tohoto cíle nezbytné.
- 37 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že právní předpisy, které jsou založeny na přezkumu objektivních a ověřitelných skutečností za účelem určení, zda má transakce povahu čistě vykonstruované operace výlučně pro daňové účely, a které v každém případě, kdy existenci takové

operace nelze vyloučit, umožňují daňovému poplatníkovi předložit důkazy o případných obchodních důvodech, proč byla tato transakce uzavřena, aniž by podléhal nepřiměřeným správním požadavkům, lze považovat za nepřekračující meze toho, co je k zamezení daňových úniků a podvodů nezbytné (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, bod 82, a rozsudek ze dne 5. července 2012, *SIAT*, C-318/10, bod 50).

- 38 Soudní dvůr obdobně rozhodl, že pokud dotčená transakce překračuje rámec toho, co by si dotyčné společnosti dohodly za okolností úplné hospodářské soutěže, musí se opravné opatření v oblasti daní, aby nebylo považováno za nepřiměřené, omezit na tu část, která překračuje rámec toho, co by bylo za takových okolností dohodnuto (v tomto smyslu viz výše uvedené rozsudky *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, bod 83, a *SIAT*, bod 52).
- 39 V projednávané věci platí, že čl. 61 odst. 6 CIRC stanoví, že s výjimkou případů zadlužení vůči subjektu se sídlem v zemi, na území nebo v oblasti s mnohem příznivějšími daňovými předpisy může společnost-rezident, která se vůči společnosti usazené ve třetí zemi, s níž má zvláštní vztahy, zatížila dluhem považovaným za nadměrný, prokázat, že by stejné úrovně zadlužení mohla za obdobných podmínek dosáhnout vůči nezávislému subjektu. Dále podle čl. 61 odst. 1 CIRC platí, že odpočitatelné nejsou pouze úroky vztahující se k části uvedeného dluhu považované za nadměrnou.
- 40 Taková právní úprava, která je předmětem věci v původním řízení, však jde nad rámec toho, co je pro dosažení jejího cíle nezbytné.
- 41 Jak vyplývá z bodu 20 tohoto rozsudku, pojem „zvláštní vztahy“, který je definován v čl. 58 odst. 4 CIRC, se totiž vztahuje na situace, které nutně nezahrnují podíl společnosti poskytující úvěr usazené ve třetí zemi na kapitálu společnosti-rezidentu přijímající úvěr. V případě neexistence takového podílu ze způsobu výpočtu nadměrného zadlužení podle čl. 61 odst. 3 CIRC vyplývá, že by každý dluh existující mezi těmito dvěma společnostmi měl být považován za nadměrný.
- 42 Je nutno konstatovat, že za okolností popsaných v předchozím bodě se právní úprava, která je předmětem věci v původním řízení, dotýká i postupů, jejichž hospodářskou realitu nelze zpochybnit. Uvedená právní úprava tím, že za takových okolností presumuje erozi základu korporační daně, kterou dluží společnost-rezident přijímající úvěr, jde nad rámec toho, co je k dosažení jejího cíle nezbytné.
- 43 Kromě toho, vztahuje-li se právní úprava, která je předmětem věci v původním řízení – podle tvrzení portugalské vlády shrnutých v bodě 21 tohoto rozsudku – pouze na situace, kdy se společnost poskytující úvěr přímo či nepřímo podílí na kapitálu společnosti přijímající úvěr, takže situace zmíněná v bodě 41 tohoto rozsudku nenastane, nic to nemění na tom, že takové omezení rozsahu působnosti této právní úpravy nevyplývá z jejího znění, které naopak nasvědčuje tomu, že se vztahuje i na zvláštní vztahy, v rámci nichž takový podíl neexistuje.
- 44 Za takovýchto okolností uvedená právní úprava neumožňuje předem a s dostatečnou přesností určit rozsah její působnosti. Tato právní úprava tudíž nesplňuje požadavky právní jistoty, která vyžaduje, aby právní úprava byla jasná a přesná a její účinky byly předvídatelné, zejména pokud může vyvolat nepříznivé důsledky pro jednotlivce a podniky. Pravidlo, které nesplňuje požadavky zásady právní jistoty, nelze přitom považovat za přiměřené sledovaným cílům (viz výše uvedený rozsudek *SIAT*, body 58 a 59).
- 45 Vzhledem k výše uvedenému je na položenou otázku třeba odpovědět tak, že článek 56 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která pro účely stanovení zdanitelného zisku nedovoluje odpočíst z titulu výdajů úroky vztahující se k části dluhu považované za nadměrnou, které zaplatila společnost-rezident společnosti poskytující úvěr usazené ve třetí zemi, s níž společnost-rezident udržuje zvláštní vztahy, avšak dovoluje odpočet takových úroků zaplacených společností poskytující úvěr-rezidentu, s níž společnost přijímající úvěr udržuje takové vztahy, pokud v případě neúčasti společnosti poskytující úvěr usazené ve třetí zemi na kapitálu společnosti přijímající

úvěr-rezidentu tato právní úprava přesto presumuje, že celý dluh posledně zmíněné společnosti je součástí vykonstruované operace, jejímž cílem je vyhnout se platbě obvykle dlužené daně, nebo pokud uvedená právní úprava neumožňuje předem a s dostatečnou přesností určit rozsah její působnosti.

K nákladům řízení

- ⁴⁶ Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem 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 (čtvrtý senát) rozhodl takto:

Článek 56 ES musí být vykládán v tom smyslu, že brání právní úpravě členského státu, která pro účely stanovení zdanitelného zisku nedovoluje odpočíst z titulu výdajů úroky vztahující se k části dluhu považované za nadměrnou, které zaplatila společnost-rezident společnosti poskytující úvěr usazené ve třetí zemi, s níž společnost-rezident udržuje zvláštní vztahy, avšak dovoluje odpočet takových úroků zaplacených společností poskytující úvěr-rezidentu, s níž společnost přijímající úvěr udržuje takové vztahy, pokud v případě neúčasti společnosti poskytující úvěr usazené ve třetí zemi na kapitálu společnosti-rezidentu přijímající úvěr tato právní úprava přesto presumuje, že celý dluh posledně zmíněné společnosti je součástí vykonstruované operace, jejímž cílem je vyhnout se platbě obvykle dlužené daně, nebo pokud uvedená právní úprava neumožňuje předem a s dostatečnou přesností určit rozsah její působnosti.

Podpisy.