

Věc C-228/24

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce**Datum doručení:**

26. března 2024

Předkládající soud:Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės
(Litva)**Datum předkládacího rozhodnutí:**

20. února 2024

Žalobkyně:

„Nordcurrent group“ UAB

Žalovaná:Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų
ministerijos

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS
(Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky)****ROZHODNUTÍ
O STÍŽNOSTI SPOLEČNOSTI „NORDCURRENT GROUP“ UAB ZE DNE
13. prosince 2023**

[omissis]

V řízení u Komise pro daňové spory při vládě Litevské republiky (dále jen „Komise pro daňové spory“) [omissis] [složení Komise pro daňové spory] je posuzována stížnost společnosti s ručením omezeným Nordcurrent group (dále jen „Nordcurrent“ nebo „žalobkyně“) ze dne 13. prosince 2023 proti rozhodnutí Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Ústřední daňové ředitelství při ministerstvu financí Litevské republiky) č. 69–93 ze dne 22. listopadu 2023 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Zástupci žalobkyně [omissis] [jména zástupců žalobkyně a Ústředního daňového ředitelství] se

zúčastnili zasedání Komise pro daňové spory, které se konalo dne 9. ledna 2024, s použitím prostředků komunikace na dálku.

Komise pro daňové spory dospěla k následujícímu závěru:

[*omissis*] [právo předložit žádost Soudnímu dvoru podle článku 267 SFEU] Ve svém rozsudku ze dne 21. října 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09[, EU:C:2010:627]), dospěl Soudní dvůr k závěru, že Komise pro daňové spory je soudem ve smyslu článku 234 ES (a tedy ve smyslu článku 267 Smlouvy o fungování Evropské unie).

Právní základ

Právo Evropské unie

- 1 Podle čl. 288 [třetího pododstavce] Smlouvy o fungování Evropské unie je směrnice závazná pro každý stát, kterému je určena, pokud jde o výsledek, jehož má být dosaženo, přičemž volba formy a prostředků se ponechává vnitrostátním orgánům.
- 2 Cílem směrnice 2011/96/EU¹ ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států (dále jen „směrnice 2011/96“) je osvobodit dividendy a jiné formy rozdělování zisku vyplácené dceřinými společnostmi jejich mateřským společnostem od srážkových daní a zamezit dvojímu zdanění takových příjmů na úrovni mateřské společnosti [(třetí bod odůvodnění)].
- 3 [Body 6, 7 a 8 odůvodnění] směrnice Rady (EU) 2015/121 ze dne 27. ledna 2015 (dále jen „směrnice 2015/121“), kterou se mění směrnice 2011/96/EU o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států, uvádějí:

„(6) Uplatňování pravidel proti zneužívání by mělo být přiměřené a mělo by sloužit konkrétnímu účelu, jímž je potírání operací nebo sledu operací, které nejsou skutečné, tj. neodrážejí ekonomickou realitu.

(7) Při posuzování, zda určitá operace nebo sled operací představuje zneužití daňových předpisů, by za tímto účelem měly daňové orgány členských států provést objektivní analýzu všech relevantních skutečností a okolností.

(8) Ačkoli by členské státy měly ustanovení proti zneužívání používat k potírání operací, které nejsou skutečné jako celek, mohou se vyskytnout i případy, kdy nejsou skutečné jednotlivé kroky nebo části operace samy o sobě. Členské státy by měly mít možnost využít pravidlo proti zneužívání i na tyto konkrétní kroky

¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:02011L0096-20150217>

a části, aniž jsou dotčeny ostatní skutečné kroky a části operace. Tím by se maximalizovala účinnost ustanovení proti zneužívání a zároveň se zajistila jeho přiměřenost. Přístup pracující s formulací ‚do té míry, v jaké‘ může být efektivní v případech, kdy dotyčné subjekty samotné jsou skutečné, ale například akcie, na jejichž základě je rozdělován zisk, nejsou skutečně připsány daňovému poplatníku, který je usazený v členském státě, tj. pokud operace z právního hlediska převádí vlastnictví akcií, avšak její charakter neodráží ekonomickou realitu.“

- 4 Článek 1 odst. 2 a 3 směrnice 2011/96[, ve znění směrnice 2015/121,] (dále jen „pravidlo proti zneužívání zakotvené ve směrnici 2011/96“) stanoví:

„2. Členské státy nepřiznají výhody vyplývající z této směrnice operaci nebo sledu operací, které s přihlédnutím ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která máří předmět nebo účel této směrnice.

Operace se může skládat z více kroků nebo částí.

3. Pro účely odstavce 2 se operace nebo sled operací nepovažují za skutečné do té míry, v jaké nebyly uskutečněny z platných hospodářských důvodů, které odrážejí ekonomickou realitu.“

- 5 [Body 4 až 6 odůvodnění] směrnice 2011/96[, ve znění směrnice 2015/121,] uvádějí: „(4) Seskupování společností různých členských států mohou být nezbytná k tomu, aby byly v Unii vytvořeny podmínky obdobné podmínkám vnitřního trhu a aby tím bylo zajištěno řádné fungování tohoto vnitřního trhu. Těmto operacím by neměly být kladeny překážky v podobě omezení, znevýhodnění nebo zvláštních narušení, které by vyplývaly z daňových předpisů členských států. Je proto důležité stanovit pro tato seskupování daňová pravidla neutrální z hlediska hospodářské soutěže, aby se podniky mohly přizpůsobit požadavkům vnitřního trhu, zvýšit svou produktivitu a zlepšit svou konkurenceschopnost na mezinárodní úrovni.

(5) Zmíněná seskupování mohou vést k utvoření skupin mateřských a dceřiných společností.

(6) [...] Bylo vhodné zamezit tomuto znevýhodnění zavedením společného režimu, a tím i usnadnit seskupování společností na úrovni Unie.“

- 6 Článek 1 směrnice 2011/96[, ve znění směrnice 2015/121,] stanoví:

„1. Každý členský stát použije tuto směrnici:

a) na rozdělování zisku obdrženého společnostmi tohoto členského státu, který pochází od jejich dceřiných společností ostatních členských států;

[...]

[4. Tato směrnice nevylučuje použití vnitrostátních nebo na mezinárodní dohodě založených předpisů nezbytných k zabránění daňovým únikům, daňovým podvodům a zneužívání daňových předpisů.]“

- 7 Článek 6 směrnice 2011/96[, ve znění směrnice 2015/121,] stanoví: „Stát mateřské společnosti nesmí vybírat srážkovou daň ze zisků, které tato společnost obdrží od své dceřiné společnosti.“

Vnitrostátní právo

- 8 Článek 35 odst. 1 Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (zákon Litevské republiky o dani z příjmů právnických osob; dále jen „zákon o dani z příjmů právnických osob“) stanoví, že dividendy, které obdržel litevský subjekt z titulu držení akcií, podílů na kapitálu nebo jiných práv v zahraničních subjektech nebo které obdržela stálá provozovna z titulu držení akcií, podílů na kapitálu nebo jiných práv v zahraničních subjektech, které jsou jí připisovány, podléhají dani z příjmů právnických osob se sazbou 15 %, s výjimkou případů stanovených v odstavcích 2 a 3 uvedeného článku.
- 9 Článek 35 odst. 2 zákona o dani z příjmů právnických osob stanoví: „Dividendy, které obdržel litevský subjekt z titulu držení akcií, podílů na kapitálu nebo jiných práv v zahraničních subjektech nebo které obdržela stálá provozovna z titulu držení akcií, podílů na kapitálu nebo jiných práv v zahraničních subjektech, které jsou jí připisovány, nepodléhají zdanění, pokud jsou tyto zahraniční subjekty založeny nebo jinak organizovány ve státě Evropského hospodářského prostoru a jejich zisky jsou daněny daní z příjmů právnických osob nebo daní rovnocennou daní z příjmů právnických osob.“
- 10 Článek 32 odst. 6 zákona o dani z příjmů právnických osob stanoví: „Ustanovení [...] čl. 35 odst. 2 a 3 této kapitoly o nezdanění dividend se nevztahují na operaci nebo sled operací, které s přihlédnutím ke všem příslušným skutečnostem a okolnostem nejsou skutečné, neboť hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů jejich uskutečnění bylo získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel směrnice Rady 2011/96/EU ze dne 30. listopadu 2011 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států. Operace se může skládat z více kroků nebo částí. Operace nebo sled operací se nepovažují za skutečné do té míry, v jaké nebyly uskutečněny z platných hospodářských důvodů, které odrážejí ekonomickou realitu.“

Skutkové okolnosti sporu v původním řízení a argumentace účastnic řízení

- 11 Ústřední daňové ředitelství provedlo daňovou kontrolu společnosti Nordcurrent, přičemž ve zprávě o kontrole [omissis] ze dne 23. května 2023 dospělo k závěru, že Nordcurrent měla vypočítat daň z příjmů právnických osob z dividend ve výši 3 205 211,53 eura, které obdržela za období let 2018 a 2019 formou započtení od

společnosti Nordcurrent Ltd, své dceřiné společnosti založené ve Spojeném království (dále jen „dceřiná společnost“), a to na základě zjištění, že během posuzovaného období měla dceřiná společnost povahu operace, která není skutečná a nebyla uskutečněna z platných hospodářských důvodů. Podle Ústředního daňového ředitelství získala Nordcurrent daňovou výhodu tím, že obdržela dividendy od dceřiné společnosti, která je kvalifikována jako operace, tedy porušila čl. 35 odst. 2 zákona o dani z příjmů právnických osob a vyhnula se zaplacení daně z příjmů právnických osob z dividend, které obdržela, cestou osvobození od daně (daňové výhody) zakotveného v tomto článku. Kromě toho bylo zjištěno, že Nordcurrent nepřiměřeně snížila svůj zdanitelný zisk za období let 2018 a 2019 tím, že jako přípustné odpočty kvalifikovala provizi ve výši 728 762,81 eura vyplacenou dceřiné společnosti ve Spojeném království za distribuci her Nordcurrent. V důsledku toho bylo společnosti Nordcurrent uloženo zaplatit daň z příjmů právnických osob ve výši 586 722 eur, úroky z prodlení z této daně ve výši 222 028,08 eura a pokutu související s touto daní ve výši 176 017 eur.

12 Ústřední daňové ředitelství uvedlo, že dividendy, které Nordcurrent obdržela od dceřiné společnosti, sice formálně splňovaly podmínky osvobození od daně z dividend, nicméně Nordcurrent ve skutečnosti obdržela dividendy z operace, jejíž existenci prokázaly následující základní prvky:

– Během posuzovaného období (2018 a 2019) dceřiná společnost nedisponovala lidskými zdroji (s výjimkou jednatelky, která kromě této společnosti řídila ještě 7 dalších společností) potřebnými vzhledem k velkému objemu her, vysokému počtu stažení (například podle obchodu Google Play Store počet stažení jedné z her přesáhl 100 milionů a počet stažení jiné hry přesáhl 10 milionů) a počtu používaných licencovaných prodejních kanálů (45 her žalobkyně bylo distribuováno prostřednictvím 13 licencovaných prodejních kanálů pod obchodní firmou dceřiné společnosti).

– Dceřiná společnost nevykonávala ve Spojeném království během posuzovaného období (2018 a 2019) žádnou skutečnou hospodářskou činnost, neboť neměla žádné místo usazení (v místě, které bylo sídlem společnosti, byl zapsán velký počet společností, a sice 97 110 společností, přičemž tuto adresu poskytovala služba registrace společností na konkrétní adrese působící ve Spojeném království) a nejsou k dispozici žádné údaje o nemovitém majetku společnosti ani jiných dlouhodobých hmotných aktivech, webových stránkách nebo elektronických adresách používaných pro účely provádění činností.

– Vzhledem k velkému počtu her, počtu zákazníků, počtu využívaných prodejních kanálů a vysokému objemu prodeje bylo Ústřednímu daňovému ředitelství zřejmé, že skutečné provádění takových činností vyžaduje též značné lidské zdroje, například finanční pracovníky, datové analytiky a jiné vysoce kvalifikované pracovníky se specifickými znalostmi, včetně specialistů v oboru informačních technologií, jakož i nezbytné hmotné prostředky, jako jsou prostory, počítačový hardware, software atd., které dceřiná společnost k dispozici neměla.

Bylo tak zjištěno, že během posuzovaného období dceřiná společnost ve skutečnosti své činnosti nevykonávala v důsledku neexistence lidských zdrojů a jiných prostředků, přičemž činnosti spojené s vývojem a distribucí her vykonávali zaměstnanci společnosti Nordcurrent, kteří měli přístup k reklamním platformám a k platformám distribuce her.

– Během posuzovaného období byla Nordcurrent vlastníkem her, které vyvinula a aktualizovala a které byly distribuovány pod obchodní firmou dceřiné společnosti.

Kvalifikace dceřiné společnosti jako operace vycházela rovněž z informací získaných od daňových orgánů Spojeného království (které se týkaly lidských zdrojů a hmotných prostředků dceřiné společnosti).

- 13 Nordcurrent se závěry Ústředního daňového ředitelství nesouhlasila a zahájila daňové řízení týkající se tohoto sporu podáním stížnosti ke Komisi pro daňové spory. Rozhodnutím [omissis] ze dne 2. října 2023 nařídila Komise pro daňové spory Ústřednímu daňovému ředitelství, aby opětovně posoudilo připomínky společnosti Nordcurrent ke zprávě o kontrole a vydalo nové rozhodnutí. Po opětovném posouzení stížnosti žalobkyně vydalo Ústřední daňové ředitelství napadené rozhodnutí, kterým potvrdilo zjištění, jež Ústřední daňové ředitelství učinilo ve své zprávě o kontrole, jakož i tam uvedené vypočtené částky. Nordcurrent s rozhodnutím Ústředního daňového ředitelství nesouhlasila a podala stížnost ke Komisi pro daňové spory.
- 14 Skutečnosti zjištěné v projednávané věci prokazují, že od okamžiku založení společnosti Nordcurrent se její činnosti týkají vývoje a následné distribuce jednoduchých počítačových her (odkaz na internetovou stránku žalobkyně: <https://www.nordcurrent.com>). Nordcurrent Ltd byla založena dne 1. května 2009 ve Spojeném království dvěma rezidenty Spojeného království jakožto původními zakladateli a konečnými ovládajícími akcionáři skupiny společností Nordcurrent. Za účelem soustředění obchodních jednotek do jediné skupiny společností zabývající se vývojem a distribucí počítačových her byly v roce 2011 akcie společnosti Nordcurrent Ltd převedeny na žalobkyni, přičemž celá skupina společností tak začala působit pod obchodní firmou Nordcurrent. Nordcurrent byla až do 20. prosince 2019 majitelkou 100 % akcií v dceřiné společnosti, poté byly tyto akcie převedeny na jednoho z původních akcionářů-rezidentů. Likvidace dceřiné společnosti byla skončena dne 5. ledna 2021.
- 15 Podle společnosti Nordcurrent byla dceřiná společnost v době, kdy zahájila svou činnost, distributorem všech her vyvinutých skupinou společností Nordcurrent, jakož i jinými nezávislými vývojáři her na celém světě a napříč všemi platformami. V roce 2017 byly některé distribuční funkce dceřiné společnosti převedeny na společnost Nordcurrent, tedy po sjednocení s platformou Google byly hry převedeny pro účely distribuce prostřednictvím účtu společnosti Nordcurrent; v roce 2018 došlo ke změně obchodního modelu tak, že byla veškerá rizika ztrát vzniklých při vývoji hry, financování tohoto vývoje a v rámci reklamy

převedená z dceřiné společnosti na společnost Nordcurrent, přičemž od roku 2018 byla Nordcurrent majitelkou všech práv k hrám, zatímco dceřiná společnost zůstala pouze distributorem; do doby, než se společnosti Nordcurrent podařilo uzavřít přímé dohody se společností Apple a ostatními platformami pro distribuci počítačových her, vystupovala dceřiná společnost jako zprostředkovatel (dceřiná společnost vystupovala jako zprostředkovatel mezi společnostmi Nordcurrent a platformami pro distribuci her, jakož i mezi společnostmi Nordcurrent a inzerenty her, přičemž za tuto činnost dostávala provizi); od konce roku 2019 již nebyly funkce týkající se distribuce her a nákupu reklamy zajišťovány prostřednictvím dceřiné společnosti a bylo rozhodnuto o její likvidaci. V souladu s ustanoveními smlouvy ze dne 1. prosince 2018 vystavila žalobkyně po přijetí zpráv o prodeji od dceřiné společnosti, které se týkaly prodeje, nákladů vynaložených na reklamu a provize splatné ve prospěch dceřiné společnosti, dceřiné společnosti faktury, přičemž částky v nich uvedené byly společností Nordcurrent zahrnuty do základu daně z příjmů právnických osob v Litvě za roky 2018 a 2019.

- 16 Nordcurrent nesouhlasila se zjištěním Ústředního daňového ředitelství, pokud jde o kvalifikaci dceřiné společnosti jako operace, a zdůraznila, že založení dceřiné společnosti a jí vykonávané činnosti přinesly společnosti Nordcurrent skutečný hospodářský prospěch, přičemž dceřiná společnost disponovala zdroji nezbytnými pro takové činnosti. Dceřiná společnost ve Spojeném království byla potřebná jako prodejní kanál, a to vzhledem ke skutečnosti, že v průběhu relevantních období nebylo možno prodávat hry z Litvy (před relevantními obdobími neexistovala možnost přímé distribuce her z Litvy prostřednictvím platform Google nebo Apple a tyto okolnosti nemohla žalobkyně ovlivnit). S ohledem na povahu činností dceřiné společnosti a změny těchto činností byly fyzické prostory nezbytné pouze zpočátku, nikoli v průběhu následujícího období činnosti. Konkrétně před obdobím let 2010 až 2011, kdy dceřiná společnost distribuovala hry na fyzických nosičích, měla dceřiná společnost smlouvy s konsignačními sklady ve Spojeném království. V průběhu následujícího období, kdy začaly být distribuovány elektronické hry, již dceřiná společnost fyzické prostory vůbec nepotřebovala. Rozhodnutí manažera dceřiné společnosti a jeho pracovní nasazení tak stačily k tomu, aby dceřiná společnost uzavřela standardní smlouvy o distribuci her (Google, Apple atd.) a o prodeji reklamy, a to jednoduše jejich akceptací. Jednatelka dceřiné společnosti vykonávala funkci, kterou byla pověřena akcionáři, spočívající v řízení a podpoře distribuce her vyvíjených skupinou v celosvětovém měřítku. K výkonu této funkce je jednatelka, V. T., plně způsobilá a je schopná řídit prodeje skupiny. Navíc nebylo nutné, aby dceřiná společnost měla internetovou stránku, když prováděla pouze distribuci her vyvinutých jinými subjekty, ani neexistovala objektivní potřeba, aby měl manažer při používání stejné firmy samostatnou (odlišnou) e-mailovou adresu. Žalobkyně rovněž uvedla, že dalším důvodem, proč dceřinou společností nelze kvalifikovat jako operaci, je skutečnost, že dceřiná společnost pravidelně generovala příjmy (jen během posuzovaného období vygenerovala příjmy ve výši 166 762 000 eur z činnosti spočívající v distribuci her) a byla rovněž kontrolována daňovými orgány Spojeného království a nezávislou auditorskou společností, které nevznesly žádné pochybnosti ohledně skutečného výkonu jejích činností.

Odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 17 Podle společnosti Nordcurrent se rozhodnutí Ústředního daňového ředitelství odchýlilo od judikatury Soudního dvora týkající se posuzování daňové výhody. Nordcurrent tvrdí, že podle judikatury Soudního dvora je získání daňové výhody spojeno právě s vytvořením zprostředkovatelské společnosti, která umožňuje vyplácení dividend osvobozených od daně mezi právníckými osobami z různých zemí.
- 18 Komise pro daňové spory uvádí, že Soudní dvůr poskytl výkladová vodítka ohledně toho, co představuje zneužití práv, a s tím souvisejících důkazů. Například v rozsudku ze dne 26. února 2019, [T Danmark a Y Denmark, (spojené] věci C-116/16 a C-117/16[, EU:C:2019:135)], Soudní dvůr konstatoval, že: „Za umělou konstrukci lze považovat skupinu společností, jež není zřízena pro účely odrážející hospodářskou realitu, má čistě formální strukturu a jejím hlavním účelem nebo jedním z jejích hlavních cílů je získat daňovou výhodu, jež je v rozporu s předmětem nebo účelem použitelné daňové právní úpravy. Tak tomu je zejména tehdy, když daň z dividend není zaplacená v důsledku začlenění konduktivní entity do struktury skupiny mezi společnost, která dividendy vyplácí, a společnost skupiny, která je jejich skutečným vlastníkem“ (bod 100). „O zneužití práva může svědčit souhrn určitých indicií, jsou-li tyto indicie objektivní a shodují-li se. Takovými indiciemi může být mimo jiné existence konduktivních společností postrádajících hospodářské odůvodnění, jakož i čistě formální povaha struktury skupiny společností, finanční konstrukce a úvěrů“ (bod 114).
- 19 Ústřední daňové ředitelství ve svém oficiálním souhrnném výkladu (komentáři) k čl. 32 odst. 6 zákona o dani z příjmů právníckých osob uvádí: „pokud je po zohlednění všech příslušných skutečností a okolností zjištěno, že jedna z fází operace možná není skutečná, tj. nebyla uskutečněna z platných hospodářských důvodů, které odrážejí ekonomickou realitu, nicméně existence takové operace nesouvisí se získáním daňové výhody, která maří předmět nebo účel [směrnice 2011/96] (tedy že po vynětí operace, která není skutečná, z tohoto uspořádání se daňová povinnost ani výše daně nezmění), pak se opatření proti zneužívání nepoužijí.“
- 20 Z okolností řízení jasně vyplývá, že dceřiná společnost v projednávané věci obdržela příjmy, které byly zdrojem sporných dividend, z činností vykonávaných jejím vlastním jménem, nikoli ve formě dividend jako zprostředkovatelská společnost. Dceřiná společnost v projednávané věci tak nebyla zprostředkovatelskou společností začleněnou do struktury skupiny, ale společností generující příjmy, jejíž zisky byly vypláceny mateřské společnosti ve formě dividend.
- 21 Po analýze výkladových ustanovení týkajících se zapojení zprostředkujícího subjektu do řetězce vyplácení dividend si Komise pro daňové spory klade otázku, zda může být pro účely pravidla proti zneužívání zakotveného ve směrnici 2011/96 získání daňové výhody z přijetí dividend osvobozených od daně

spojováno s dceřinou společností, která není zprostředkovatelskou společností začleněnou do struktury skupiny a která vytváří zisky, jež jsou následně vypláceny mateřské společnosti, tedy s tím, že pokud by došlo k vynětí dceřiné společnosti z tohoto uspořádání, nevznikly by vůbec žádné dividendy (zisky), jež by bylo možno zdanit.

- 22 Ve věci v původním řízení Ústřední daňové ředitelství nezpochybňuje založení dceřiné společnosti ani její činnosti předcházející posuzovanému období; posouzení dotčené operace bylo provedeno během posuzovaného období (2018 a 2019), tedy okolnosti týkající se zjištění Ústředního daňového ředitelství, že ve věci došlo k uskutečnění operace, se vztahují pouze k okamžiku vyplacení (příjetí) dividend osvobozených od daně, a podle Ústředního daňového ředitelství tudíž není nutno posuzovat okolnosti založení dceřiné společnosti ani okolnosti jejich činností předcházejících posuzovanému období. Ústřední daňové ředitelství dále podotýká, že informace získané od daňových orgánů Spojeného království nenaznačují, že by se lidské zdroje a hmotné prostředky dceřiné společnosti v období let 2015 až 2017 lišily od těch, které byly zjištěny během posuzovaného období.
- 23 Nordcurrent tvrdí, že daňové orgány nezohlednily řádně okolnosti nespádající do posuzovaného období, tedy okolnosti týkající se založení dceřiné společnosti a změn jejich činností, které vedly ke snížení objemu jejich činností. Dceřiná společnost byla založena ve Spojeném království z platných hospodářských důvodů a v letech 2009 až 2019 vykonávala ve Spojeném království skutečnou obchodní činnost. Platné hospodářské důvody v podstatě vycházejí z ekonomických, obchodních a osobních důvodů, které vedly k založení dceřiné společnosti ve Spojeném království (Spojené království bylo a i nadále je jedním z hlavních světových trhů videoher; potenciální distributoři ve Spojeném království požadovali, aby společnosti byly usazeny a měly účty ve Spojeném království; Spojené království bylo místem, kde zakladatelé studovali, bydleli a navázali kontakty); podmínky na trhu omezovaly možnost společnosti Nordcurrent distribuovat jí vyvinuté hry přímo z Litvy, neboť litevské společnosti neměly po dlouhou dobu přístup k platformám Apple, Google ani jiným větším prodejním platformám; změny v činnosti dceřiné společnosti byly způsobeny objektivními faktory, které vedly k utlumení činnosti. Jakmile již nebylo nutné distribuovat hry vyvinuté společností Nordcurrent a nakupovat reklamu na hry prostřednictvím dceřiné společnosti, bylo rozhodnuto o likvidaci dceřiné společnosti v roce 2019. Nordcurrent dále uvádí, že činnosti dceřiné společnosti před posuzovaným obdobím měly být předmětem posouzení rovněž s ohledem na skutečnost, že sporné dividendy vyplacené v roce 2018 pocházely ze zisků dceřiné společnosti dosažených v roce 2016, tedy z období předcházejícího začátku posuzovaného období (dividendy vyplacené v roce 2019 pocházely ze zisků za rok 2018).
- 24 S ohledem na výše uvedená ustanovení týkající se uskutečnění operace si Komise pro daňové spory klade otázku, zda lze pro účely kvalifikace dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě jakožto operace jako takové dospět k závěru, že

došlo k uskutečnění takové operace, aniž by byly posuzovány okolnosti týkající se založení této dceřiné společnosti a jejích činností předcházejících okamžiku vyplacení dividend, když vzhledem k těmto okolnostem je založení této dceřiné společnosti odůvodněno platnými hospodářskými důvody.

- 25 Ústřední daňové ředitelství poukázalo na ustanovení čl. 69 odst. 1 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (zákon Litevské republiky o správě daní) a uvedlo, že podle definice daňové výhody zakotvené v tomto článku daňová výhoda vzniká, pokud je jejím cílem zcela se vyhnout zaplacení daně.

Ústřední daňové ředitelství ve svém vyjádření k aspektům pravidla proti zneužívání [zakotveného ve směrnici 2011/96], které se týkají daňové výhody („hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů uskutečnění operace bylo získání daňové výhody“, „získání daňové výhody maří předmět nebo účel směrnice“), konstatovalo, že získání daňové výhody využitím dané operace (dceřiné společnosti, jež vykazovala znaky operace, která není skutečná) vedlo k dosažení účelu, jenž je v rozporu se směrnicí 2011/96. Podle Ústředního daňového ředitelství získala společnost Nordcurrent daňovou výhodu pouze z toho důvodu, že využila osvobození od daně stanoveného v čl. 35 odst. 2 zákona o dani z příjmů právnických osob (které má za následek nezaplacení daně z příjmů právnických osob). Ústřední daňové ředitelství připomnělo, že Soudní dvůr v souvislosti s otázkami týkajícími se vyplacení dividend rozhodl, že s takovými cíli by nebylo v souladu, bylo-li by povoleno vytvářet daňové konstrukce výlučně za účelem získání daňových zvláště výhod vyplývajících z použití směrnice 90/435, a naopak by tím bylo ohrožováno řádné fungování vnitřního trhu v tom, že by byly narušeny podmínky hospodářské soutěže ([rozsudek ze dne 26. února 2019, T Danmark a Y Denmark,] spojené věci C-116/16 a C-117/16[EU:C:2019:135], bod 79).

- 26 Nordcurrent nesouhlasí se stanoviskem Ústředního daňového ředitelství, podle kterého využití osvobození od zdanění dividend zakotveného v čl. 35 odst. 2 zákona o dani z příjmů právnických osob představuje samo o sobě daňovou výhodu získanou společností Nordcurrent, a to bez ohledu na výši a druh daně, kterou byl (či nebyl) daňový poplatník skutečně schopen ušetřit. Toto stanovisko Ústředního daňového ředitelství implikuje uplatnění domněnky, podle které daňový poplatník získal daňovou výhodu přijetím dividend od zahraničního subjektu podle čl. 35 odst. 2 zákona o dani z příjmů právnických osob. Nordcurrent uvádí, že osvobození přijatých dividend od daně, aniž by došlo ke skutečnému vyhýbání se daňovým povinnostem nebo skutečným úsporám, nemaří předmět ani účel směrnice 2011/96. Nordcurrent rovněž tvrdí, že nevznikla žádná daňová výhoda, neboť dceřiná společnost dosahovala ve Spojeném království zisku a Litva uplatňuje nižší sazbu daně z příjmů právnických osob (15 %), pokud jde o zdanitelné zisky, než Spojené království (24 %). Dceřiná společnost ve Spojeném království dosáhla od okamžiku svého založení až do likvidace celkového čistého zisku ve výši 8 289 930 GBP, z něhož odvedla do rozpočtu Spojeného království 2 112 598 GBP (2 670 639 eur) na dani z příjmů

právnických osob. Podle společnosti Nordcurrent bylo ve Spojeném království zapláceno na daních více, než by byla bývala Nordcurrent povinna zaplatit v Litvě (podle Ústředního daňového ředitelství by pro vyvození závěru o tom, kde by vznikla vyšší povinnost k dani z příjmů právnických osob, musely být nejprve posouzeny příjmy a náklady společnosti v souladu s ustanoveními litevského zákona o dani z příjmů právnických osob, k čemuž nedošlo).

- 27 Podle Ústředního daňového ředitelství není pouhá skutečnost, že společnost ze Spojeného království zaplatila ve Spojeném království daně, důvodem pro vyloučení toho, aby byla tato společnost považována za operaci, pokud byla tato společnost operací, která nebyla skutečná a nebyla uskutečněna z platných hospodářských důvodů.
- 28 Ve světle výše uvedených ustanovení týkajících se rozdílného zacházení s daňovými výhodami si Komise pro daňové spory klade otázku, zda pro případ, kdy je dceřiná společnost, která své zisky dosažené ve státě, kde je usazena, daní a následně ze zisků, jež nejsou zdanitelné ve státě její mateřské společnosti, vyplácí dividendy, kvalifikována jako operace, postačí zjištění, že hlavním důvodem nebo jedním z hlavních důvodů uskutečnění této operace bylo získání daňové výhody, která maří předmět nebo účel směrnice 2011/96. Kromě toho vyvstává otázka, zda okolnosti související se skutečností, že zisky dosažené pod obchodní firmou dceřiné společnosti byly zdaněny v členském státě, kde je usazena, musí být považovány za relevantní pro účely zpochybnění zjištění, že bylo dosaženo daňové výhody, která maří předmět nebo účel směrnice 2011/96, nebo že byla uskutečněna operace.
- 29 Vzhledem k tomu, že v podáních účastnic řízení a v názorech vyjádřených na jednání se jasně odrážejí odlišné či opačné názory na výklad unijního práva a judikatury Soudního dvora, žádá Komise pro daňové spory Soudní dvůr, aby poskytl svůj výklad ohledně použití pravidla proti zneužívání zakotveného ve směrnici 2011/96.
- 30 Komise pro daňové spory uvádí, že zařazení společného minimálního pravidla proti zneužívání do směrnice 2011/96 bylo provedeno, aby se zabránilo případům zneužívání směrnice 2011/96 a byla zajištěna větší soudržnost při jejím uplatňování v různých členských státech ([bod 5 odůvodnění] směrnice 2015/121). Soudní dvůr se dosud nevyjádřil k provedení ustanovení pravidla proti zneužívání zakotveného ve směrnici 2011/96 v případech, kdy je nutno rozhodnout, zda lze osvobození od daně uplatnit na úrovni příjemce dividend (mateřské společnosti), pokud jde o dividendy vyplácené dceřinou společností zapsanou v některém členském státě.
- 31 [*omissis*] [informace, které nesouvisejí s předběžnými otázkami].
- 32 Odpovědi na tyto otázky jsou zásadní a nutné k vyřešení daňového sporu mezi společnostmi Nordcurrent a Ústředním daňovým ředitelstvím, který je předmětem posouzení Komise pro daňové spory, neboť právě výklad dotčených právních

ustanovení je rozhodný pro určení, zda je zdanění společnosti Nordcurrent opodstatněné a zda má Ústřední daňové ředitelství právo vypočítat výši daně z příjmů právnických osob, k jejímuž zaplacení je Nordcurrent povinna.

- 33 Komise pro daňové spory má rovněž za to, že předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce Soudnímu dvoru ve fázi před zahájením soudního řízení týkajícího se dotčeného daňového sporu je vhodné vzhledem k zájmu na rychlém vyřizování daňových sporů.

Komise pro daňové spory [*omissis*] [odkaz na ustanovení procesního práva] vydává následující usnesení:

1. Soudnímu dvoru Evropské unie se předkládají následující předběžné otázky:

1. Je za takových okolností, jako jsou okolnosti v projednávané věci, v souladu s cíli sledovanými pravidlem proti zneužívání zakotveným ve směrnici 2011/96 taková vnitrostátní praxe, podle které se mateřské společnosti v jednom členském státě nepřizná osvobození od daně z dividend vyplacených její dceřinou společností usazenou v jiném členském státě, a to z toho důvodu, že tato dceřiná společnost je kvalifikována jako operace, přičemž tato dceřiná společnost není zprostředkující společností a zisky rozdělované ve formě dividend byly vytvořeny z činností vykonávaných pod obchodní firmou dceřiné společnosti, takže vynětí této dceřiné společnosti z tohoto uspořádání by vedlo k tomu, že by nebyly vygenerovány vůbec žádné zisky nebo nebyly vyplaceny žádné dividendy?

2. V případě kladné odpovědi na první otázku, je v souladu s cíli sledovanými pravidlem proti zneužívání zakotveným ve směrnici 2011/96 taková vnitrostátní praxe, podle které se pro účely kvalifikace dceřiné společnosti usazené v jiném členském státě jakožto operace jako takové posuzují okolnosti existující v okamžiku vyplacení dividend, když založení dceřiné společnosti je odůvodněno hospodářskými důvody?

3. Lze pravidlo proti zneužívání zakotvené ve směrnici 2011/96 vykládat v tom smyslu, že pokud mateřská společnost obdržela dividendy od dceřiné společnosti, která je usazena v jiném členském státě a je kvalifikována jako operace, postačuje samotná tato kvalifikace ke konstatování, že mateřská společnost získala prostřednictvím uplatnění osvobození od daně z dividend daňovou výhodu, která maří předmět nebo účel [směrnice 2011/96]? Dále, je nutno okolnosti, kdy zisky vytvořené dceřinou společností, která je kvalifikována jako operace, podléhaly dani z příjmů právnických osob v členském státě, kde je dceřiná společnost usazena, v souladu s vnitrostátními pravidly platnými v tomto členském státě, považovat za okolnosti relevantní pro účely zpochybnění konstatování, že byla získána daňová výhoda nebo že došlo k uskutečnění operace?

2. [*omissis*]

[standardní procesní formulace a složení Komise pro daňové spory]