

Vec C-228/24

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

26. marec 2024

Vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania:

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

20. február 2024

Žalobkyňa:

„Nordcurrent group“ UAB

Žalovaná:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS
VYRIAUSYBĖS (Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky)**

**ROZHODNUTIE
O SŤAŽNOSTI „NORDCURRENT GROUP“ UAB Z 13. DECEMBRA 2023**

...

Komisia pre daňové spory pri vláde Litovskej republiky (ďalej len „Komisia pre daňové spory“) ... [zloženie Komisie pre daňové spory] preskúmala sťažnosť súkromnej spoločnosti s ručením obmedzeným Nordcurrent group (ďalej len „Nordcurrent“ alebo „žalobkyňa“) z 13. decembra 2023 proti rozhodnutiu č. 69-93 Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Štátna daňová inšpekcia pri Ministerstve financií Litovskej republiky) z 22. novembra 2023 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“). Zástupcovia žalobkyne ... [mená zástupcov žalobkyne a inšpekcie] sa 9. januára 2024 na diaľku zúčastnili na zasadnutí Komisie pre daňové spory.

Komisia pre daňové spory konštatuje tieto skutočnosti:

... [právo podať návrh na Súdny dvor podľa článku 267 ZFEÚ] Súdny dvor vo svojom rozsudku z 21. októbra 2010 Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), dospel k záveru, že Komisia pre daňové spory je súdnym orgánom v zmysle článku 234 ES (a tiež v zmysle článku 267 Zmluvy o fungovaní Európskej únie).

Právny základ

Právo Únie

- 1 V súlade s článkom 288 [tretím odsekom] Zmluvy o fungovaní Európskej únie je smernica záväzná pre každý členský štát, ktorému je určená, a to vzhľadom na výsledok, ktorý sa má dosiahnuť, pričom sa voľba foriem a metód ponecháva vnútroštátnym orgánom.
- 2 Cieľom smernice 2011/96/EÚ¹ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (ďalej len „smernica 2011/96“) je oslobodiť dividendy a iné prerozdelenie ziskov, ktoré sú vyplácané dcérskymi spoločnosťami ich materským spoločnostiam, od zrážkovej dane a vylúčiť dvojité zdanenie týchto príjmov na úrovni materskej spoločnosti [(odôvodnenie 3)].

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

- 3 Podľa [odôvodnení 6, 7 a 8] smernice Rady (EÚ) 2015/121 z 27. januára 2015 (ďalej len „smernica 2015/121“), ktorou sa mení smernica 2011/96/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch:

„(6) Uplatňovanie pravidiel proti zneužívaniu by malo byť primerané a malo by slúžiť na konkrétny účel boja proti opatreniu alebo súboru opatrení, ktoré nie sú skutočné, t. j. ktoré neodrážajú ekonomickú realitu.

(7) Na tento účel by daňové správy členských štátov mali v prípade posudzovania, či opatrenie alebo súbor opatrení predstavuje zneužívanie, vykonať objektívnu analýzu všetkých relevantných skutočností a okolností.

(8) Aj keď by členské štáty mali používať ustanovenie proti zneužívaniu na riešenie opatrení, ktoré nie sú ako celok skutočné, môžu sa tiež vyskytnúť prípady, keď nie sú skutočné jednotlivé kroky alebo časti opatrenia samé osebe. Členské štáty by mali mať možnosť použiť ustanovenie proti zneužívaniu aj na riešenie týchto konkrétnych krokov alebo častí, a to bez toho, aby tým boli dotknuté ostatné skutočné kroky alebo časti opatrenia. Takto by sa maximalizovala účinnosť ustanovenia proti zneužívaniu, pričom by sa zaručila jeho primeranosť. Prístup spočívajúci v použití výrazu „v rozsahu, v akom“ môže byť účinný v prípadoch, keď sú dotknuté subjekty ako také skutočné, ale keď napríklad podiely, na základe ktorých sa rozdeľuje zisk, nie sú skutočne pridelené daňovníkovi usadenému v nejakom členskom štáte, t. j. ak sa opatrením založeným na jeho právnej forme prenáša vlastníctvo podielov, ale jeho charakteristiky neodrážajú ekonomickú realitu.“

- 4 V článku 1 ods. 2 a 3 smernice 2011/96[, v znení smernice 2015/121,] (ďalej len „pravidlo proti zneužívaniu v smernici 2011/96“) sa stanovuje:

„2. Členské štáty nepriznajú výhody podľa tejto smernice v prípade opatrení alebo súboru opatrení, ktoré so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti nie sú skutočné, keďže hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov ich zavedenia je získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom tejto smernice.

Opatrenie môže pozostávať z viac ako jedného kroku alebo časti.

3. Na účely odseku 2 sa opatrenie alebo súbor opatrení nepovažujú za skutočné v rozsahu, v akom nie sú zavedené na základe riadnych obchodných dôvodov odrážajúcich ekonomickú realitu.“

- 5 V odôvodneniach 4 až 6 smernice 2011/96[, v znení smernice 2015/121,] sa stanovuje: „(4) Zoskupovanie spoločností rozličných členských štátov môže byť potrebné na to, aby sa v rámci Únie vytvorili podmienky analogické s podmienkami vnútorného trhu a aby sa tak zabezpečilo efektívne fungovanie takéhoto vnútorného trhu. Takéto operácie by nemali byť brzdené obmedzeniami, nevýhodami alebo deformáciami vznikajúcimi najmä z daňových predpisov

členských štátov. Je preto potrebné, vzhľadom na takéto vzájomné zoskupovanie spoločností v rozličných štátoch, stanoviť daňové pravidlá, ktoré by boli neutrálne z hľadiska súťaženia, aby sa umožnilo podnikom prispôbiť sa požiadavkám vnútorného trhu s cieľom zvýšiť ich produktivitu a posilniť ich postavenie v hospodárskej súťaži na medzinárodnej úrovni.

(5) Uvedené zoskupovanie môže viesť k vytváraniu skupín materských spoločností a ich dcérskych spoločností.

(6) ... Bolo potrebné odstrániť túto nevýhodu zavedením spoločného systému s cieľom uľahčiť zoskupovanie spoločností na úrovni Únie.“

6 Článok 1 smernice 2011/96[, v znení smernice 2015/121,] stanovuje:

„1. Každý členský štát uplatňuje túto smernicu:

a) na rozdeľovanie zisku prijatého spoločnosťami tohto členského štátu, ktorý pochádza od dcérskych spoločností iných členských štátov;

...

[4. Táto smernica nebráni uplatňovaniu vnútroštátnych alebo z dohôd vyplývajúcich ustanovení vyžadovaných na predchádzanie daňovým únikom, daňovým podvodom alebo zneužívaniu.]“

7 Článok 6 smernice 2011/96[, v znení smernice 2015/121,] stanovuje: „Členský štát materskej spoločnosti nemôže vybrať zrážkovú daň zo zisku, ktorý takáto spoločnosť prijme od svojej dcérskej spoločnosti.“

Vnútroštátne právo

8 Článok 35 ods. 1 Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (zákon Litovskej republiky o dani z príjmov právnických osôb; ďalej len „zákon o dani z príjmov právnických osôb“) stanovuje, že dividendy prijaté litovským subjektom z držby akcií, podielov na základnom imaní alebo iných práv v zahraničných subjektoch alebo stálou prevádzkarňou z držby akcií, podielov na základnom imaní alebo iných práv v zahraničných subjektoch, ktoré jej sú pridelené, podliehajú 15 % sadzbe dane z príjmov právnických osôb s výnimkou prípadov uvedených v odsekoch 2 a 3 tohto článku.

9 Podľa článku 35 ods. 2 zákona o dani z príjmov právnických osôb: „Dividendy prijaté litovským subjektom z držby akcií, podielov na základnom imaní alebo iných práv v zahraničných subjektoch alebo stálou prevádzkarňou z držby akcií, podielov na základnom imaní alebo iných práv v zahraničných subjektoch, ktoré sú mu pridelené, nepodliehajú zdaneniu, ak sú tieto zahraničné subjekty založené alebo inak organizované v štáte Európskeho hospodárskeho priestoru a ich zisky podliehajú dani z príjmov právnických osôb alebo dani rovnocennej dani z príjmov právnických osôb.“

- 10 Podľa článku 32 ods. 6 zákona o dani z príjmov právnických osôb: „Ustanovenia ... článku 35 ods. 2 a 3 tejto kapitoly o nezdanení dividend sa neuplatňujú na opatrenie alebo súbor opatrení, ktoré so zreteľom na všetky relevantné skutočnosti a okolnosti nie sú skutočné, keďže hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov ich zavedenia je získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom smernice Rady 2011/96/EÚ z 30. novembra 2011 o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch. Opatrenie môže pozostávať z viac ako jedného kroku alebo časti. Opatrenie alebo súbor opatrení sa nepovažujú za skutočné v rozsahu, v akom nie sú zavedené na základe riadnych obchodných dôvodov odrážajúcich ekonomickú realitu.

Skutkové okolnosti konania vo veci samej a tvrdenia účastníkov konania

- 11 Inšpekcia vykonala daňovú kontrolu spoločnosti Nordcurrent a v správe o kontrole ... z 23. mája 2023 dospela k záveru, že Nordcurrent mala vypočítať daň z príjmov právnických osôb z dividend vo výške 3 205 211,53 eura prijatých za rok 2018-2019 formou zápočtu od spoločnosti Nordcurrent Ltd, svojej dcérskej spoločnosti so sídlom v Spojenom kráľovstve (ďalej len „dcérska spoločnosť“), potom ako zistila, že v kontrolovanom období bola dcérska spoločnosť v podstate opatrením, ktoré nebolo skutočné a nebolo zavedené na základe riadnych obchodných dôvodov. Podľa inšpekcie spoločnosť Nordcurrent získala daňovú výhodu tým, že prijala dividendy od svojej dcérskej spoločnosti, ktorá sa považuje za opatrenie, t. j. že porušila článok 35 ods. 2 zákona o dani z príjmov právnických osôb a vyhla sa plateniu dane z príjmov právnických osôb z prijatých dividend prostredníctvom oslobodenia od dane (daňová výhoda) stanoveného v predmetnom článku. Okrem toho inšpekcia zistila, že Nordcurrent neoprávnene znížila svoj zdaniteľný zisk za obdobie 2018-2019 o províziu vo výške 728 762,81 eura zaplatenú svojej dcérskej spoločnosti v Spojenom kráľovstve za distribúciu hier Nordcurrent, ktorú považovala za oprávnenú odpočítateľnú položku. V dôsledku uvedeného inšpekcia rozhodla, že Nordcurrent musí zaplatiť daň z príjmov právnických osôb vo výške 586 722 eur, úrok z omeškania z tejto dane vo výške 222 028,08 eura a pokutu na dani z príjmov právnických osôb vo výške 176 017 eur.
- 12 Inšpekcia konštatovala, že aj keď dividendy, ktoré Nordcurrent prijala od dcérskej spoločnosti, formálne spĺňali podmienky oslobodenia dividend od dane, Nordcurrent v skutočnosti prijala dividendy na základe opatrenia, ktorého existenciu preukazujú tieto základné prvky:
- V kontrolovanom období (2018 - 2019) dcérska spoločnosť nedisponovala ľudskými zdrojmi (okrem riaditeľky, ktorá okrem tejto spoločnosti riadila 7 ďalších spoločností), ktoré boli potrebné vzhľadom na vysoký objem hier, vysoký počet stiahnutí (napríklad podľa obchodu Google Play Store bola jedna z hier stiahnutá viac ako 100 miliónov krát a iná hra bola stiahnutá viac ako 10 miliónov krát) a počet využívaných licencovaných predajných kanálov (45 hier žalobkyne

bolo distribuovaných prostredníctvom 13 licencovaných predajných kanálov pod menom dcérskej spoločnosti);

– Dcérska spoločnosť nevykonávala v kontrolovanom období (2018–2019) v Spojenom kráľovstve žiadnu reálnu hospodársku činnosť, pretože nemala žiadnu prevádzkareň (na adrese sídla spoločnosti malo zaregistrované sídlo veľké množstvo spoločností, konkrétne 97 110 spoločností, pričom uvedenú adresu za účelom registrácie sídla spoločností ponúkala v rámci svojich služieb spoločnosť v Spojenom kráľovstve) a neboli k dispozícii žiadne údaje o jej nehnuteľnom majetku alebo inom dlhodobom hmotnom majetku, webových stránkach alebo e-mailových adresách, ktoré sa používali na účely vykonávania činností;

– Vzhľadom na veľké množstvo hier, počet zákazníkov, počet používaných predajných kanálov a vysoký objem predaja bolo inšpekcii zrejmé, že skutočné vykonávanie týchto činností si vyžadovalo aj značné ľudské zdroje, ako sú finanční pracovníci, dátoví analytici a ďalší vysokokvalifikovaní pracovníci so špecifickými znalosťami vrátane odborníkov v oblasti informačných technológií, a potrebné materiálne zdroje, ako sú priestory, počítačový hardvér, softvér atď., ktoré dcérska spoločnosť nemala k dispozícii. Na základe uvedeného bolo zistené, že počas kontrolovaného obdobia dcérska spoločnosť v skutočnosti nevykonávala svoje činnosti, keďže nemala k dispozícii ľudské a iné zdroje, a že činnosti súvisiace s vývojom a distribúciou hier vykonávali zamestnanci spoločnosti Nordcurrent, ktorí mali prístup k reklamným platformám a platformám na distribúciu hier.

– V kontrolovanom období mala Nordcurrent vlastnícke právo k ňou vyvinutým a aktualizovaným hrám, ktoré boli distribuované pod menom jej dcérskej spoločnosti.

Uznanie tejto dcérskej spoločnosti ako opatrenia vychádzalo aj z informácií získaných od daňových úradov Spojeného kráľovstva (týkajúcich sa ľudských a materiálnych zdrojov dcérskej spoločnosti).

- 13 Nordcurrent nesúhlasila so zisteniami inšpekcie a iniciovala daňový spor podaním sťažnosti Komisii pre daňové spory. Komisia pre daňové spory svojím rozhodnutím ... z 2. októbra 2023 nariadila inšpekcii, aby opätovne preskúmala pripomienky Nordcurrent k správe o kontrole a vydala nové rozhodnutie. Po opätovnom preskúmaní sťažnosti žalobkyne inšpekcia napadnutým rozhodnutím potvrdila zistenia a sumy vypočítané v správe o kontrole vypracovanej inšpekciou. Nordcurrent nesúhlasila s rozhodnutím inšpekcie a podala sťažnosť Komisii pre daňové spory.
- 14 Zo skutočností zistených vo veci vyplýva, že činnosť Nordcurrent od jej založenia zahŕňala vývoj a následnú distribúciu bežných počítačových hier (odkaz na webovú stránku žalobcu: <https://www.nordcurrent.com>). Nordcurrent Ltd bola založená v Spojenom kráľovstve 1. mája 2009 dvoma rezidentmi – jej pôvodnými zakladateľmi a spoločníkmi, ktorí ovládajú skupinu spoločností Nordcurrent.

V roku 2011 s cieľom sústrediť obchodné jednotky do jednej skupiny spoločností zaoberajúcich sa vývojom a distribúciou počítačových hier boli podiely spoločnosti Nordcurrent Ltd prevedené na žalobkyňu, a tak celá skupina spoločností začala pôsobiť pod názvom Nordcurrent. Nordcurrent vlastnila 100 % obchodný podiel v dcérskej spoločnosti do 20. decembra 2019, kedy bol tento podiel prevedený na jedného z pôvodných spoločníkov, ktorý mal bydlisko v danej krajine. Likvidácia dcérskej spoločnosti bola ukončená 5. januára 2021.

- 15 Podľa Nordcurrent bola dcérska spoločnosť na začiatku svojej činnosti distribútorom všetkých hier vyvinutých skupinou spoločností Nordcurrent, ako aj inými nezávislými vývojármi hier na celom svete a na všetkých platformách. V roku 2017 boli niektoré distribučné funkcie dcérskej spoločnosti presunuté na spoločnosť Nordcurrent, t. j. po zosúladení s platformou Google boli hry presunuté za účelom ich distribúcie prostredníctvom účtu spoločnosti Nordcurrent; v roku 2018 bol obchodný model zmenený, pričom všetky riziká strát vzniknutých pri vývoji hier, financovaní tohto vývoja a reklame boli presunuté z dcérskej spoločnosti na Nordcurrent a od roku 2018 sa Nordcurrent stala držiteľom všetkých práv ku hrám, zatiaľ čo dcérska spoločnosť zostala len distribútorom; kým sa spoločnosti Nordcurrent nepodarilo uzatvoriť priame dohody so spoločnosťou Apple a ostatnými platformami na distribúciu počítačových hier, dcérska spoločnosť pôsobila ako sprostredkovateľ (dcérska spoločnosť pôsobila ako sprostredkovateľ medzi Nordcurrent a platformami na distribúciu hier a medzi Nordcurrent a zadávateľmi reklamy na hry, za čo dostávala províziu); od konca roka 2019 sa funkcie týkajúce sa distribúcie hier a nákupu reklamy už nevykonávali prostredníctvom dcérskej spoločnosti a bolo rozhodnuté o jej likvidácii. V súlade s ustanoveniami zmluvy z 1. decembra 2018 žalobkyňa po tom, ako od dcérskej spoločnosti dostala správy o predaji, vynaložených nákladoch na reklamu a províziách splatných dcérskej spoločnosti, vystavila dcérskej spoločnosti faktúry a sumy v nich uvedené Nordcurrent zahrnula do základu dane z príjmov právnických osôb v Litve za roky 2018 a 2019.
- 16 Nordcurrent nesúhlasila so zistením inšpekcie, pokiaľ ide o uznanie existencie opatrenia, a zdôraznila, že založenie dcérskej spoločnosti a činnosti ňou vykonávané prinášali spoločnosti Nordcurrent skutočné obchodné výhody a zdroje dcérskej spoločnosti zodpovedali zdrojom potrebným na tieto činnosti. Dcérska spoločnosť v Spojenom kráľovstve bola potrebná ako predajný kanál, keďže v príslušných obdobiach neexistovala možnosť predaja hier z Litvy (pred príslušnými obdobiami neexistovala možnosť distribúcie hier priamo z Litvy prostredníctvom Google alebo Apple a tieto okolnosti boli mimo kontroly žalobcu). Vzhľadom na povahu a zmeny v činnostiach dcérskej spoločnosti boli fyzické priestory potrebné len na začiatku jej činnosti a v ďalšom období už potrebné neboli. Konkrétne pred obdobím rokov 2010–2011, keď dcérska spoločnosť distribuovala hry na fyzických nosičoch, mala uzatvorené zmluvy s konsignačnými skladmi v Spojenom kráľovstve. V nasledujúcom období, keď sa začali distribuovať elektronické hry, dcérska spoločnosť už fyzické priestory vôbec nepotrebovala. V súlade s vyššie uvedeným rozhodnutia a účasť riaditeľky

dcérskej spoločnosti postačovali na to, aby dcérska spoločnosť uzatvorila štandardné zmluvy na distribúciu hier (Google, Apple atď.) a predaj reklamy, a to jednoduchou akceptáciou takýchto zmlúv. Riaditeľka dcérskej spoločnosti plnila funkcie, ktorú jej zverili spoločníci, a to riadenie a podpora celosvetovej distribúcie hier vyvinutých skupinou. Na výkon tejto funkcie je riaditeľka V. T. plne kompetentná a je schopná riadiť aj predaj skupiny. Okrem toho nebolo potrebné, aby dcérska spoločnosť mala webovú stránku, keďže distribuovala len hry vyvinuté inými subjektmi, a ani nebolo objektívne potrebné, aby riaditeľka mala samostatnú (odlišnú) e-mailovú adresu, keďže používala rovnaké meno. Žalobkyňa ďalej tvrdila, že jej dcérska spoločnosť nebola opatrením aj vzhľadom na skutočnosť, že dcérska spoločnosť pravidelne dosahovala príjmy (len počas kontrolovaného obdobia dosiahla príjmy vo výške 166 762 000 eur z činnosti distribúcie hier) a dcérska spoločnosť bola tiež auditovaná daňovými orgánmi Spojeného kráľovstva a nezávislou auditorskou spoločnosťou a tieto audity nevyvolali žiadne pochybnosti o skutočnom vykonávaní jej činností.

Odôvodnenie návrhu na začatie prejudiciálneho konania

- 17 Podľa Nordcurrent sa rozhodnutie inšpekcie odchyľuje od judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa posudzovania daňovej výhody. Nordcurrent tvrdí, že podľa judikatúry Súdneho dvora je získanie daňovej výhody spojené práve s vytvorením sprostredkovateľskej spoločnosti, ktorá umožňuje vyplácanie dividend oslobodených od dane medzi právnickými osobami rôznych jurisdikcií.
- 18 Komisia pre daňové spory konštatuje, že Súdny dvor poskytol výkladové usmernenie o tom, čo predstavuje zneužitie práv a s tým súvisiace dôkazy. Napríklad vo svojom rozsudku z 26. februára 2019, T Danmark a Y Denmark (spojené veci C-116/16 a C-117/16, EU:C:2019:135), Súdny dvor uviedol, že „Za umelý mechanizmus možno považovať skupinu spoločností, ktorá nie je vytvorená z dôvodov, ktoré odrážajú hospodársku realitu, ktorá má čisto formálnu štruktúru a jej hlavným cieľom alebo jedným z jej hlavných cieľov je získať daňovú výhodu, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom uplatniteľného daňového práva. Je to tak najmä v prípade, keď sa prostredníctvom účelového subjektu doplneného do štruktúry skupiny medzi spoločnosť, ktorá vypláca dividendy, a spoločnosť skupiny, ktorá je vlastníkom požitkov v podobe týchto dividend, obide zaplatenie dane z dividend“ (bod 100). „Prítomnosť niekoľkých indícií môže svedčiť o existencii zneužitia práva, pokiaľ sú tieto indície objektívne a zhodujúce sa. Takéto indície môže predstavovať najmä existencia účelových spoločností, ktoré nemajú hospodárske opodstatnenie, ako aj čisto formálny charakter štruktúry skupiny spoločností, finančného mechanizmu a pôžičiek“ (bod 114).
- 19 Inšpekcia vo svojom oficiálnom súhrnnom výklade (komentári) k článku 32 ods. 6 zákona o dani z príjmov právnických osôb uviedla: „V prípade, ak sa po zohľadnení všetkých relevantných skutočností a okolností zistí, že jedna z fáz opatrenia nemusí byť skutočná, t. j. že nebola zavedená na základe riadnych

obchodných dôvodov odrážajúcich ekonomickú realitu, ale existencia takéhoto opatrenia nie je spojená so získaním daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom [smernice 2011/96] (t. j. daňová povinnosť a výška dane zostanú nezmenené po odstránení opatrenia, ktorá nie je skutočné), opatrenie proti zneužívaniu sa neuplatní“.

- 20 Z okolností konania vyplýva, že dcérska spoločnosť v tejto veci dosiahla príjmy, ktoré boli zdrojom sporných dividend, z činností vykonávaných vo svojom vlastnom mene, a nie vo forme dividend ako sprostredkovateľská spoločnosť. V súlade s vyššie uvedeným dcérska spoločnosť v tejto veci nebola sprostredkovateľskou spoločnosťou včlenenou do štruktúry skupiny, ale spoločnosťou vytvárajúcou príjmy, ktorej zisky vo forme dividend boli rozdelené materskej spoločnosti.
- 21 Po analýze výkladových ustanovení týkajúcich sa zapojenia sprostredkovateľského subjektu do reťazca vyplácania dividend si Komisia pre daňové spory nie je istá, či na účely pravidla proti zneužívaniu uvedeného v smernici 2011/96 možno získanie daňovej výhody z prijatia dividend oslobodených od dane spájať s dcérskou spoločnosťou, ktorá nie je sprostredkovateľskou spoločnosťou včlenenou do štruktúry skupiny a ktorá vytvára zisky, ktoré sa následne rozdeľujú materskej spoločnosti, t. j. ak by v prípade vylúčenia tejto dcérskej spoločnosti vôbec nedošlo k zdaneniu dividend (zisku).
- 22 Inšpekcia v konaní vo veci samej nespochybňuje založenie dcérskej spoločnosti a ani jej činnosť pred kontrolovaným obdobím; posúdenie opatrenia sa uskutočnilo počas kontrolovaného obdobia (2018-2019), t. j. okolnosti týkajúce sa zistenia inšpekcie, že ide o opatrenie, sa vzťahujú len na okamih vyplatenia (prijatia) dividend oslobodených od dane, a preto podľa inšpekcie nie je potrebné posudzovať okolnosti založenia dcérskej spoločnosti ani okolnosti jej činnosti pred kontrolovaným obdobím. Inšpekcia ďalej konštatuje, že informácie získané od daňových orgánov Spojeného kráľovstva nenaznačujú, že by ľudské a materiálne zdroje dcérskej spoločnosti v rokoch 2015–2017 boli odlišné od tých, ktoré boli zistené počas kontrolovaného obdobia.
- 23 Nordcurrent tvrdí, že daňové orgány náležite nezohľadnili okolnosti mimo kontrolovaného obdobia, t. j. okolnosti týkajúce sa založenia dcérskej spoločnosti a zmien v jej činnosti, ktoré viedli k zníženiu objemu jej činností. Dcérska spoločnosť bola založená v Spojenom kráľovstve na základe riadnych obchodných dôvodov a v rokoch 2009 až 2019 vykonávala v Spojenom kráľovstve skutočnú obchodnú činnosť. Riadne obchodné dôvody sa v podstate zakladajú na ekonomických, obchodných a osobných dôvodoch, ktoré viedli k založeniu dcérskej spoločnosti v Spojenom kráľovstve (Spojené kráľovstvo bolo a naďalej je jedným z popredných svetových trhov s videohrami; potenciálni distribútori v Spojenom kráľovstve vyžadovali, aby spoločnosti boli založené a mali účty v Spojenom kráľovstve; Spojené kráľovstvo bolo miestom štúdia, bydliska a kontaktov zakladateľov); trhové podmienky obmedzovali možnosť

Nordcurrent distribuovať hry, ktoré vyvinula, priamo z Litvy, keďže spoločnosti v Litve dlho nemali prístup k platformám Apple, Google alebo iným väčším predajným platformám; zmeny v jej činnosti boli spôsobené objektívnymi faktormi, ktoré viedli k poklesu činnosti. Po tom, ako už nebolo nutné distribuovať hry vyvinuté spoločnosťou Nordcurrent a nakupovať reklamu na hry prostredníctvom dcérskej spoločnosti, bolo rozhodnuté o likvidácii dcérskej spoločnosti v roku 2019. Nordcurrent ďalej tvrdí, že činnosti dcérskej spoločnosti pred kontrolovaným obdobím mali byť preskúmané aj vzhľadom na skutočnosť, že sporné dividendy vyplatené v roku 2018 vznikli zo zisku dcérskej spoločnosti v roku 2016, teda v období pred začiatkom kontrolovaného obdobia (dividendy vyplatené v roku 2019 vznikli zo zisku za rok 2018).

- 24 Vzhľadom na vyššie uvedené ustanovenia týkajúce sa zavedenia opatrenia si Komisia pre daňové spory nie je istá, či na účely uznania dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte za opatrenie ako také možno konštatovať, že takéto opatrenie bolo zavedené bez posúdenia okolností týkajúcich sa založenia dcérskej spoločnosti a jej činnosti pred okamihom vyplatenia dividend, na základe ktorých je založenie dcérskej spoločnosti odôvodnené riadnymi obchodnými dôvodmi.
- 25 Inšpekcia uviedla ustanovenia článku 69 ods. 1 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (zákon Litovskej republiky o správe daní) a poznamenala, že podľa definície daňovej výhody stanovenej v tomto článku daňová výhoda vzniká vtedy, ak cieľom je úplne sa vyhnúť plateniu dane.

Inšpekcia vo svojich pripomienkach k aspektom daňovej výhody pravidla proti zneužívaniu [v smernici 2011/96] („opatrenie, ktorého hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov zavedenia je získanie daňovej výhody“, „získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom smernice“), zaujala stanovisko, že získaním daňovej výhody prostredníctvom využitia opatrenia (dcérskej spoločnosti, ktorá vykazovala znaky opatrenia, ktoré nie je skutočné) sa dosiahol účel, ktorý je v rozpore so smernicou 2011/96. Podľa inšpekcie spoločnosť Nordcurrent získala daňovú výhodu len z toho dôvodu, že využila oslobodenie od dane stanovené v článku 35 ods. 2 zákona o dani z príjmov právnických osôb (čo má za následok neplatenie dane z príjmov právnických osôb). Inšpekcia poznamenala, že Súdny dvor v súvislosti s otázkami týkajúcimi sa vyplácania dividend rozhodol, že povoliť vytváranie finančných mechanizmov, ktorých jediným cieľom je získať daňové výhody vyplývajúce z uplatňovania smernice 90/435, nie je v súlade s týmito cieľmi a, naopak, poškodzuje riadne fungovanie vnútorného trhu, pretože narúša podmienky hospodárskej súťaže (rozsudok z 26. februára 2019, T Danmark a Y Denmark, spojené veci C-116/16 a C-117/16, EU:C:2019:135, bod 79).

- 26 Nordcurrent nesúhlasí s názorom inšpekcie, že využívanie oslobodenia od dane z dividend stanoveného v článku 35 ods. 2 zákona o dani z príjmov právnických osôb predstavuje samo osebe daňovú výhodu získanú spoločnosťou Nordcurrent, a to bez ohľadu na to, koľko a akú daň (ne)mohol daňovník skutočne ušetriť. Z tohto stanoviska inšpekcie vyplýva uplatnenie domnienky, že daňovník získal

daňovú výhodu prijatím dividend od zahraničného subjektu podľa článku 35 ods. 2 zákona o dani z príjmov právnických osôb. Nordcurrent tvrdí, že oslobodenie prijatých dividend od dane, ak nedochádza k skutočnému vyhýbaniu sa daňovej povinnosti alebo k úspore na dani, nie je v rozpore s predmetom alebo účelom smernice 2011/96. Nordcurrent tiež tvrdí, že nevznikla žiadna daňová výhoda, pretože jej dcérska spoločnosť bola v Spojenom kráľovstve zisková a Litva uplatňuje nižšiu sadzbu dane z príjmov právnických osôb (15 %) zo zdaniteľného zisku ako Spojené kráľovstvo (24 %). Dcérska spoločnosť v Spojenom kráľovstve dosiahla od svojho založenia až do svojej likvidácie celkový čistý zisk vo výške 8 289 930 libier šterlingov (GBP), z ktorého zaplatila do rozpočtu Spojeného kráľovstva daň z príjmov právnických osôb vo výške 2 112 598 libier šterlingov (GBP) (2 670 639 eur). Podľa Nordcurrent bola v Spojenom kráľovstve zaplatená vyššia daň v porovnaní so situáciou, ak by Nordcurrent platila daň v Litve (podľa inšpekcie by sa na vyvodenie záveru, kde by sa platila vyššia suma dane z príjmov právnických osôb, museli najprv posúdiť príjmy a náklady spoločnosti v súlade s ustanoveniami litovského zákona o dani z príjmov právnických osôb, čo sa však nestalo).

- 27 Podľa inšpekcie samotná skutočnosť, že spoločnosť zaplatila dane v Spojenom kráľovstve, nie je dôvodom na vylúčenie skutočnosti, že by sa spoločnosť zo Spojeného kráľovstva považovala za opatrenie, ak táto spoločnosť bola opatrením, ktoré nebolo skutočné a nebolo zavedené na základe riadnych obchodných dôvodov.
- 28 Vzhľadom na uvedené ustanovenia týkajúce sa rozdielneho zaobchádzania s daňovými výhodami si Komisia pre daňové spory nie je istá, či v prípade, ak sa dcérska spoločnosť, ktorá zdaňuje zisky dosiahnuté v štáte svojho sídla a následne vypláca dividendy z týchto ziskov, ktoré nepodliehajú zdaneniu v štáte jej materskej spoločnosti, považuje za opatrenie, stačí konštatovať, že hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov opatrenia je získanie daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom smernice 2011/96. Okrem toho vzniká otázka, či okolnosti týkajúce sa skutočnosti, že zisky dosiahnuté pod menom dcérskej spoločnosti podliehali zdaneniu v členskom štáte, v ktorom má sídlo, majú byť považované za relevantné na účely spochybnenia záveru o získaní daňovej výhody, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom smernice 2011/96, alebo že išlo o opatrenie.
- 29 Rozdielne alebo protichodné stanoviská k výkladu práva Únie a judikatúre Súdneho dvora sa jasne odrážajú v procesných návrhoch účastníkov konania a v stanoviskách vyjadrených na zasadnutí, a z tohto dôvodu Komisia pre daňové spory žiada Súdny dvor, aby poskytol svoj výklad, pokiaľ ide o uplatnenie pravidla proti zneužívaniu uvedeného v smernici 2011/96.
- 30 Komisia pre daňové spory poznamenáva, že spoločné minimálne pravidlo proti zneužívaniu v smernici 2011/96 bolo zavedené s cieľom zabrániť zneužívaniu smernice 2011/96 a zabezpečiť väčšiu jednotnosť v jej uplatňovaní v rozličných členských štátoch ([odôvodnenie 5] smernice 2015/121). Súdny dvor zatiaľ

nerozhodol o uplatňovaní ustanovení pravidla proti zneužívaniu v smernici 2011/96 v prípadoch, keď je potrebné rozhodnúť, či sa môže uplatniť oslobodenie od dane na úrovni príjemcu dividend (materskej spoločnosti), pokiaľ ide o dividendy vyplatené dcérskou spoločnosťou registrovanou v členskom štáte.

- 31 ... [informácie, ktoré nesúvisia s prejudiciálnymi otázkami].
- 32 Odpovede na tieto otázky sú nevyhnutné a potrebné na vyriešenie daňového sporu medzi Nordcurrent a inšpekciou, o ktorom rozhoduje Komisia pre daňové spory, pretože práve výklad príslušných právnych ustanovení určí, či je zdanenie Nordcurrent opodstatnené a či je inšpekcia oprávnená vypočítať sumu dane z príjmov právnických osôb, ktorú má Nordcurrent zaplatiť.
- 33 Komisia pre daňové spory sa tiež domnieva, že predloženie veci Súdnemu dvoru vo fáze predbežného preskúmania daňového sporu je účelné a urýchli preskúmanie daňových sporov.

Komisia pre daňové spory ... [odkaz na ustanovenia procesných právnych predpisov] rozhodla takto:

1. Súdnemu dvoru Európskej únie sa predkladajú tieto prejudiciálne otázky:

1. Za okolností, ako sú okolnosti prejednávanej veci, je vnútroštátna prax, podľa ktorej sa materskej spoločnosti v členskom štáte nepriznáva oslobodenie od dane z dividend prijatých od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, z dôvodu, že táto dcérska spoločnosť bola uznaná za opatrenie, ak dcérska spoločnosť nie je sprostredkovateľskou spoločnosťou a zisky rozdelené vo forme dividend boli vytvorené činnosťami vykonávanými pod menom dcérskej spoločnosti, takže odstránenie dcérskej spoločnosti by viedlo k situácii, že by neexistovali žiadne zisky alebo by sa nevyplácali žiadne dividendy, v súlade s cieľmi pravidla proti zneužívaniu uvedeného v smernici 2011/96?

2. Ak je odpoveď na prvú otázku kladná, je vnútroštátna prax, podľa ktorej sa na účely uznania dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte za opatrenie ako také posudzujú okolnosti v čase výplaty dividend, ak je založenie dcérskej spoločnosti odôvodnené obchodnými dôvodmi, v súlade s cieľmi pravidla proti zneužívaniu uvedeného v smernici 2011/96?

3. Môže sa pravidlo proti zneužívaniu uvedené v smernici 2011/96 vykladať v tom zmysle, že ak materská spoločnosť prijala dividendy od dcérskej spoločnosti so sídlom v inom členskom štáte, ktorá bola uznaná za opatrenie, stačí už len toto uznanie na konštatovanie, že materská spoločnosť získala uplatnením oslobodenia od dane z dividend daňovú výhodu, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom [smernice 2011/96]? Majú sa ďalej okolnosti týkajúce sa skutočnosti, že zisky dosiahnuté dcérskou spoločnosťou, ktorá bola uznaná ako opatrenie, podliehali dani z príjmov právnických osôb v členskom štáte, v ktorom má svoje sídlo, v súlade s vnútroštátnou právnou úpravou platnou v tomto

členskom štáte, považovať za relevantné na účely spochybnenia zistenia, že došlo k získaniu daňovej výhody alebo že ide o opatrenie?

2. ...

[štandardné procesné formulácie a zloženie Komisie pre daňové spory]

PRACOVNÝ DOKUMENT