



| | |
|--|--|
| Paskelbtas Id | : C-228/24 |
| Dokumento numeris | : 1 |
| Registro numeris | : 1287408 |
| Pateikimo data | : 26/03/2024 |
| Įrašymo į registrą data | : 26/03/2024 |
| Dokumento tipas | : Prašymas priimti prejudicinį sprendimą |
| Pateikimo per e-Curia referencinis numeris | : Procesinis dokumentas : DC203315 |
| Rinkmenos numeris | : 1 |
| Pateikėjas | : Raistenskis Evaldas (J359261) |



**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**

**SPRENDIMAS
DĖL UAB „NORDCURRENT GROUP“ 2023-12-13 SKUNDO**

2024 m. vasario d. Nr. S- (7-2023/213)
Vilnius

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (toliau – Komisija), susidedanti iš Komisijos pirmininko Evaldo Raistenskio, narių Jurgitos Narkevičiūtės, Rasos Stravinskaitės, Andriaus Veniaus ir Vilmos Vildžiūnaitės (pranešėja), išnagrinėjo uždarnosios akcinės bendrovės „Nordcurrent group“ (toliau – *Nordcurrent arba Pareiškėja*) 2023-12-13 skundą dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2023-11-22 sprendimo Nr. 69-93 (toliau – skundžiamas sprendimas arba Sprendimas). Pareiškėjos atstovai Victorija Trofimova, Ina Krasauskienė, Simonas Budreika, Indrė Ščeponienė, Miglė Mainionytė, Inspekcijos atstovai Igoris Janavičius, Rokas Narbutas, Marija Jankauskienė dalyvavo Komisijos 2024-01-09 posėdyje nuotoliniu būdu.

Komisija n u s t a t ė :

Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnyje (ex 234 straipsnis) nustatyta, kad, valstybės narės teisme iškilus klausimui dėl Europos Sąjungos Teisingumo Teismo (toliau – ESTT, Teisingumo Teismas) kompetencijai priskirtų Europos Sąjungos institucijų priimtų aktų išaiškinimo, teismas, manydamas, kad sprendimui priimti reikia nutarimo šiuo klausimu, gali prašyti Teisingumo Teismą priimti dėl jo prejudicinį sprendimą. Teisingumo Teismas 2010-10-21 sprendime byloje Nr. C-385/09 Nidera Handelscompagnie BV prieš Inspekciją padarė išvadą, kad Komisija yra teismas pagal EB 234 straipsnį (taigi ir pagal Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsnį).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

1. Vadovaujantis sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 288 straipsnio 3 dalimi, direktyva yra privaloma kiekvienai valstybei narei, kuriai ji skirta, rezultato, kurį reikia pasiekti atžvilgiu, bet nacionalinės valdžios institucijos pasirenka jos įgyvendinimo formą ir būdus.

2. 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvoje 2011/96/ES¹ dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (toliau – Direktyva 2011/96/ES) įtvirtintas tikslas – neapmokestinti dukterinių bendrovių patronuojančioms bendrovėms mokamų dividendų ir kitų pelno paskirstymų mokesčiais, išskaičiuojamais prie šaltinio, bei panaikinti tokių pajamų dvigubą apmokestinimą patronuojančios bendrovės lygiu (Preambulės 3 punktas).

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

3. 2015 m. sausio 27 d. Tarybos direktyvos (ES) 2015/121 (toliau – Direktyva 2015/121/ES), kuria iš dalies keičiama Direktyva 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms Preambulės 6, 7 ir 8 pastraipose nurodyta:

„(6) kovos su piktnaudžiavimu taisyklės turėtų būti taikomos proporcingai ir siekiant konkretaus tikslo kovoti su vienu ar keliais dariniais, kurie yra apsimestiniai, tai yra, kurie neatspindi ekonominės realybės;

(7) todėl valstybių narių mokesčių administracijos, vertindamos, ar tam tikras darinys arba keli dariniai yra piktnaudžiuojamo pobūdžio, turėtų atlikti objektyvią visų susijusių faktų ir aplinkybių analizę;

(8) valstybės narės turėtų taikyti kovos su piktnaudžiavimu nuostatą sprendamos klausimus, susijusius su dariniais, kurie visi yra apsimestiniai, tačiau taip pat gali būti atveju, kai atskiri pavieniai darinio etapai arba jo atskiros dalys yra apsimestiniai. Valstybės narės turėtų turėti galimybę taikyti kovos su piktnaudžiavimu nuostatą sprendamos ir su tais konkrečiais etapais ar dalimis susijusias problemas, nedarant poveikio likusiems tam tikro darinio neapsimestiniams etapams ar dalims. Taip būtų maksimaliai padidintas kovos su piktnaudžiavimu nuostatos veiksmingumas, kartu garantuojant jos proporcingumą. Požiūris, kurio laikantis vartojama formuluotė „tokia apimtimi, kiek“, gali būti veiksmingas tais atvejais, kai patys atitinkami subjektai yra neapsimestiniai, tačiau kai, pavyzdžiui, akcijos, kuriomis remiantis paskirstomas pelnas, yra apsimestinai priskirtos valstybėje narėje įsisteigusiam mokesčių mokėtojui, t. y. jeigu pagal tam tikrą darinį, remiantis jo teisine forma, perduodamos akcijų nuosavybės teisės, tačiau jo savybės neatspindi ekonominės realybės“.

4. Direktyvos 2011/96/ES 1 straipsnio 2 ir 3 dalyse (toliau – Direktyvos 2011/96/ES kovos su piktnaudžiavimu taisyklė) nustatyta :

„2. Valstybės narės nesuteikia galimybės naudotis šios direktyvos teikiama nauda darinio ar kelių darinių atžvilgiu, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokesstinės naudos, kuri prieštarauja šios direktyvos dalykui ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes.

Darinys gali apimti daugiau nei vieną etapą ar dalį.

3. Taikant 2 dalį darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais tokia apimtimi, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.“

5. Direktyvos 2011/96/ES Preambulės 4-6 punktuose nurodyta: „(4) tam, kad Sąjungoje būtų sukurtos analogiškos vidaus rinkai sąlygos ir kad būtų užtikrintas efektyvus tokios vidaus rinkos veikimas, gali būti reikalinga grupuoti įvairių valstybių narių įmones. Šių operacijų neturėtų apsunkinti apribojimai, kliūtys ar suvaržymai, atsirandantys, visų pirma, dėl valstybių narių mokesčių nuostatų. Dėl to būtina numatyti skirtingų valstybių narių įmonių grupavimui taikytinas konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių taisykles, kad įmonės galėtų prisitaikyti prie vidaus rinkos reikalavimų, tarptautiniu lygiu padidėtų jų gamybiniai pajėgumai ir konkurencingumas;

(5) taip grupuojant įmones gali susidaryti patronuojančių ir dukterinių bendrovių grupės;

(6) <...> Tam, kad būtų lengviau grupuoti įmones, buvo būtina šią kliūtį pašalinti sukuriant bendrąją sistemą Sąjungos lygiu;“

6. Direktyvos 2011/96/ES 1 straipsnyje numatyta:

„1. Kiekviena valstybė narė šią direktyvą taiko:

– pelno, kurį tos valstybės įmonės gauna iš kitose valstybėse narėse esančių savo dukterinių įmonių, paskirstymui,

<...>.

2. Ši direktyva nekliaudo taikyti nacionalinių arba susitarimais paremtų nuostatų, [būtinų] dėl sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prevencijos.“

7. Direktyvos 2011/96/ES 6 straipsnyje nustatyta: „Patronuojančios bendrovės valstybė narė negali išskaičiuoti mokesčio prie šaltinio iš pelno, kurį tokia bendrovė gauna iš dukterinės bendrovės“.

Nacionalinė teisė

8. Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymo (toliau – PMĮ) 35 straipsnio 1 dalyje nurodyta, kad Lietuvos vieneto už turimas ar nuolatinės buveinės už jai priskirtas užsienio vienetų akcijas, kapitalo dalį ar kitų teisių turėjimą gaunami dividendai apmokestinami taikant 15 procentų pelno mokesčio tarifą, išskyrus šio straipsnio 2 ir 3 dalyse nustatytus atvejus <...>.

9. Pagal PMĮ 35 straipsnio 2 dalį: „Lietuvos vieneto už turimas ar nuolatinės buveinės už jai priskirtas užsienio vienetų, kurie įregistruoti ar kitaip organizuoti Europos ekonominės erdvės valstybėje ir kurių pelnas yra apmokestinamas pelno mokesčiu arba jam tapačiu mokesčiu, akcijas, kapitalo dalį ar kitų teisių turėjimą gaunami dividendai neapmokestinami.“

10. Pagal PMĮ 32 straipsnio 6 dalį: „Šio skyriaus <...>, 35 straipsnio 2 ir 3 dalių nuostatos dėl dividendų neapmokestinimo netaikomos dariniui ar keliems dariniams, jeigu jų nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokeskinės naudos, kuri prieštarauja 2011 m. lapkričio 30 d. Tarybos direktyvos 2011/96/ES dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, dalykui ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau negu vieną etapą ar dalį. Darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais tiek, kiek jie nebuvo nustatyti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.“

Pagrindinės bylos aplinkybės ir šalių argumentai

11. Inspekcija atliko *Nordcurrent* mokesstinį patikrinimą ir 2023-05-23 patikrinimo akte Nr. (21.222 Mr)- FR0680-158 padarė išvadą, kad *Nordcurrent* turėjo apskaičiuoti pelno mokestį (toliau – PM) nuo 2018–2019 m. iš Jungtinėje Karalystėje (toliau – JK) įsteigtos dukterinės bendrovės *Nordcurrent Ltd* (toliau – Dukterinė bendrovė) tarpusavio užskaitos būdu gautų 3 205 211,53 Eur dividendų, konstatavus, kad Dukterinė bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu atitiko apsimestinio darinio, nustatyto ne dėl svarių komercinių priežasčių, pobūdį. Inspekcijos teigimu, *Nordcurrent*, gavusi dividendus iš Dukterinės bendrovės, apibūdinamos kaip darinys, gavo mokeskinę naudą, t. y. pažeidė PMĮ 35 straipsnio 2 dalį ir pasinaudodama šiame straipsnyje nurodyta apmokestinimo išimtimi (mokesčio lengvata), išvengė PM nuo gautų dividendų mokėjimo. Be to, buvo konstatuota, kad *Nordcurrent* nepagrįstai sumažino 2018–2019 m. apmokestinamąjį pelną leidžiamiesiems atskaitymams priskirdama JK Dukterinei bendrovei sumokėtus 728762,81 Eur komisinius už *Nordcurrent* žaidimų platinimą. Dėl to *Nordcurrent* apskaičiuota 586722 Eur PM, 222028,08 Eur PM delspinigių ir paskirta 176017 Eur PM bauda.

12. Inspekcija nurodė, kad nors *Nordcurrent* iš Dukterinės bendrovės gauti dividendai formaliai ir atitiko dividendų neapmokestinimo sąlygas, tačiau faktiškai *Nordcurrent* gavo dividendus iš darinio, kurio buvimą parodo tokie esminiai požymiai:

– Dukterinė bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu (2018-2019 m.) neturėjo žmogiškųjų išteklių (išskyrus vadovę, kuri be šios bendrovės vadovavo dar 7 įmonėms), kurių reikėjo, atsižvelgiant į didelį žaidimų kiekį, didelį asmenų atsisuntusių žaidimus kiekį (pavyzdžiui „Google Play“ parduotuvės duomenimis vienas iš žaidimų buvo atsisiųstas daugiau 100 mln. kartų, kitas žaidimas buvo atsisiųstas daugiau nei 10 mln. kartų) bei naudotą licencijuotų pardavimo kanalų kiekį (Dukterinės bendrovės vardu per 13 Licencijuotus pardavimo kanalus buvo platinami 45 Pareiškėjos žaidimai);

– Dukterinė bendrovė tikrinamuoju laikotarpiu (2018-2019 m.) nevykdė JK realios ekonominės veiklos, nes nebuvo veiklos vykdymo vietos (bendrovės registracijos adresu buvo registruotas didelis kiekis, t. y. 97110 įmonių, adresas suteiktas pagal JK teikiamą įmonės buveinės registracijos konkrečiu adresu paslaugą), nėra duomenų apie bendrovės nekilnojamąjį turtą ir kitą materialųjį ilgalaikį turtą, internetines svetaines ar el. pašto adresus, naudojamus verslo veiklos vykdymo tikslu;

– Atsižvelgiant į didelį žaidimų kiekį, klientų kiekį, naudotą pardavimo kanalų kiekį ir dideles pardavimų apimtis, Inspekcijai buvo akivaizdu, kad faktiškai tokie veiklai vykdyti buvo reikalingi ir reikšmingo masto žmogiškieji ištekliai – finansų darbuotojai, duomenų analitikai ir kiti aukštos kvalifikacijos darbuotojai, turintys specifinių žinių, įskaitant ir specialistus, dirbančius informacinių technologijų srityje bei reikalingi materialiniai resursai – patalpos, kompiuterinė technika, programinė įranga ir kt., kurių Dukterinė bendrovė neturėjo. Atitinkamai buvo konstatuota, kad tikrinamuoju laikotarpiu Dukterinė bendrovė veiklos, neturėdama žmogiškųjų išteklių ir kitų resursų, faktiškai nevykdė, veiklą, susijusią su žaidimų kūrimu ir platinimu, vykdė *Nordcurrent* darbuotojai, kurie turėjo prieigą prie reklamos davėjų platformų ir žaidimų platinimo platformų.

– tikrinimo laikotarpiu *Nordcurrent* turėjo nuosavybės teisę į jos sukurtus ir atnaujintus Dukterinės bendrovės vardu platintus žaidimus.

Darinio pripažinimas atliktas remiantis ir informacija, gauta iš JK mokesčių administratoriaus (apie Dukterinės bendrovės žmogiškuosius ir materialinius resursus).

13. *Nordcurrent*, nesutikdama su Inspekcijos išvadomis, inicijavo mokestinį ginčą, pateikdama skundą Komisijai. Komisija 2023-10-02 sprendimu Nr. S-155 (7-2023/137) pavedė Inspekcijai iš naujo išnagrinėti *Nordcurrent* pastabas dėl patikrinimo akto ir priimti naują sprendimą. Inspekcija, pakartotinai išnagrinėjusi Pareiškėjos skundą, skundžiamu sprendimu nusprendė patvirtinti Inspekcijos patikrinimo akte padarytas išvadas ir apskaičiuotas sumas. *Nordcurrent*, nesutikdama su Inspekcijos sprendimu, pateikė skundą Komisijai.

14. Byloje nustatytos faktinės aplinkybės atskleidžia, kad *Nordcurrent* veikla nuo pat jos įkūrimo buvo susijusi su laisvalaikio kompiuterinių žaidimų (nuoroda į Pareiškėjos internetinį puslapį: <https://www.nordcurrent.com>) kūrimu, o vėliau ir platinimu. *Nordcurrent Ltd* JK buvo įsteigta 2009-05-01, pradiniai steigėjai buvo du gyventojai – *Nordcurrent* įmonių grupės galutiniai kontroliuojantys akcininkai. 2011 m., siekiant sukcentruoti verslo vienetus vienoje kompiuterinių žaidimų kūrybos ir platinimo įmonių grupėje, *Nordcurrent Ltd* akcijos buvo perleistos Pareiškėjai ir tokiu būdu visa įmonių grupė pradėjo veikti *Nordcurrent* vardu. *Nordcurrent* iki 2019-12-20 valdė 100 proc. Dukterinės bendrovės akcijų, po to akcijos buvo perleistos vienam iš pradinių akcininkų gyventojų. Dukterinės bendrovės likvidavimo procedūra užbaigta 2021-01-05.

15. *Nordcurrent* teigimu, veiklos pradžioje Dukterinė bendrovė buvo visų *Nordcurrent* grupės įmonių bei kitų nepriklausomų žaidimų kūrėjų sukurtų žaidimų platintoja visame pasaulyje ir visose platformose. 2017 m. dalis Dukterinės bendrovės platinimo funkcijų buvo perkelta į *Nordcurrent*,

t. y. po suderinimo su Google platforma, žaidimai buvo perkelti platinimui per *Nordcurrent* paskyrą; 2018 m. veiklos modelis buvo pakeistas, perkeltas iš Dukterinės bendrovės į *Nordcurrent* visas žaidimo kūrimo, šios kūrybos finansavimo bei reklamos nuostolių rizikas, nuo 2018 m. visų žaidimų teisių turėtoja tapo *Nordcurrent*, o Dukterinė bendrovė liko tik platintoja; iki *Nordcurrent* pavyko sudaryti tiesiogines sutartis su Apple ir likusiomis kompiuterinių žaidimų platinimo

platformomis, Dukterinė bendrovė atliko tarpininko funkcijas (Dukterinė bendrovė veikė kaip tarpininkas tarp *Nordcurrent* ir žaidimų platinimo platformų, *Nordcurrent* ir žaidimų reklamos teikėjų už tai gaudama komisinius); nuo 2019 m. pabaigos per Dukterinę bendrovę žaidimų platinimo bei reklamos pirkimo funkcijos nebebuvo vykdomos ir buvo nuspręsta šią bendrovę likviduoti. Pagal 2018-12-01 sutarties nuostatas Pareiškėja, iš Dukterinės bendrovės gavusi pardavimų ataskaitas apie pardavimus, patirtas reklamos sąnaudas ir Dukterinei bendrovei mokėtinus komisinius, Dukterinei bendrovei išrašydavo sąskaitas faktūras, kuriose nurodytas sumas *Nordcurrent* įtraukė į 2018 m. ir 2019 m. PM bazę Lietuvoje.

16. *Nordcurrent*, nesutikdama su Inspekcijos išvada dėl darinio pripažinimo, pažymėjo, kad Dukterinės bendrovės įsteigimas, vykdyta veikla atnešė realią komercinę naudą *Nordcurrent*, Dukterinės bendrovės resursai atitiko tokio pobūdžio veiklai vykdyti reikalingais resursus. Dukterinė bendrovė JK buvo reikalinga kaip pardavimų kanalas, t. y. atitinkamais laikotarpiais nesant galimybės žaidimų parduoti iš Lietuvos (iki atitinkamų laikotarpių tiesiogiai platinti žaidimų iš Lietuvos per Google, Apple nebuvo galimybių ir šios aplinkybės nepriklausė nuo Pareiškėjos valios). Dukterinės bendrovės veiklai, įvertinant jos vykdomos veiklos pobūdį ir pokyčius, fizinės patalpos buvo reikalingos tik pradžioje, vėlesniu veiklos vykdymo laikotarpiu nebuvo reikalingos. Konkrečiai, iki 2010–2011 m. laikotarpio, kuomet Dukterinė bendrovė platino žaidimus fizinėse laikmenose, ji turėjo JK sudariusi sutartis su konsignaciniais sandėliais. Vėlesniu laikotarpiu, kuomet buvo pradėti platinti elektroniniai žaidimai, fizinį patalpų Dukterinei bendrovei apskritai neberekėjo. Atitinkamai, tam, kad Dukterinė bendrovė tiesiog akceptavimo būdu sudarytų standartines sutartis dėl žaidimų platinimo (Google, Apple ir kt.) bei reklamos pardavimo, užteko Dukterinės bendrovės vadovės priimamų sprendimų bei dalyvavimo šiuose procesuose. Dukterinės bendrovės direktorė atliko jai akcininkų pavestą funkciją – valdyti ir sudaryti sąlygas vykdyti grupės kuriamų žaidimų platinimą pasauliniu mastu. Tokiai funkcijai atlikti vadovė V. T. turi visas kompetencijas ir galimybes vykdyti grupės pardavimų valdymą. Be to, Dukterinei bendrovei, vykdanč tik kitų subjektų sukurtų žaidimų platinimo funkcijas, poreikio turėti internetinę svetainę nebuvo, taip pat nebuvo jokio objektyvaus poreikio vadovei turėti atskiro (kito) el. pašto adreso, kai naudojamas tas pats pavadinimas. Pareiškėja papildomai nurodė, jog Dukterinė bendrovė nebuvo darinys ir dėl to, kad per Dukterinę bendrovę pastoviai buvo uždirbamos pajamos (vien tikrinamuoju laikotarpiu uždirbta 166762 tūkst. Eur pajamų iš žaidimų platinimo veiklos), be to, Dukterinė bendrovė buvo tikrinama JK mokesčių administratoriaus ir nepriklausomos audito kompanijos, kuriems nekilo klausimų dėl realaus veiklos vykdymo.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

17. *Nordcurrent* teigimu, Inspekcija Sprendime nukrypo nuo ESTT praktikos vertinant mokesstinę naudą. *Nordcurrent* nuomone, pagal ESTT praktiką, mokesstinės naudos gavimas yra siejamas būtent su tarpinės bendrovės įsteigimu, sudarančiu prielaidas išsimokėti neapmokestinamus dividendus tarp skirtingų jurisdikcijų juridinių asmenų.

18. Komisija pastebi, kad ESTT yra pateikęs aiškinamųjų gairių dėl piktnaudžiavimo teise sudarančių veiksmų ir su tuo susijusių įrodymų. Pavyzdžiui, ESTT 2019 m. vasario 26 d. sprendime bylose C-116/16, C-117/16 yra nurodęs, kad: „Fiktyviu dariniu gali būti laikoma bendrovių grupė, kuri buvo sukurta dėl ekonominės realybės neatspindinčių motyvų ir kurios struktūra yra tik formali, o jos pagrindinis tikslas ar vienas iš pagrindinių tikslų yra gauti mokesstinės naudos, prieštaraujančios taikytinos mokesčių teisės tikslui ar paskirčiai. Taip yra, be kita ko, tuomet, kai dėl subjekto tarpininko įterpimo į grupės struktūrą tarp bendrovės, kuri perveda dividendus, ir grupės bendrovės, kuri yra tikroji jų savininkė, išvengiama mokesčio už dividendus mokėjimo.“ (100 p.). „Tam tikra įrodymų visuma gali paliudyti piktnaudžiavimo teise buvimą, jei šie įrodymai yra objektyvūs ir nuoseklūs. Tokie įrodymai, be kita ko, gali būti ekonominio pateisinimo

neturinčių bendrovių tarpininkų buvimas, taip pat visiškai formalus bendrovių grupės struktūros, finansinio darinio ir paskolų pobūdis (114 p.).

19. Inspekcija oficialiame PMĮ 32 straipsnio 6 dalies apibendrintame paaiškinime (komentarė), yra nurodžiusi: „tuo atveju, jei atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes identifikuojama, kad vienas iš darinio etapų gali būti apsimestinis, t. y. nebuvo nustatytas dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę, tačiau tokio darinio egzistavimas nesusijęs su mokesstinės naudos, kuri prieštarauja 2011/96/ES Direktyvos dalykui ar tikslui, gavimu (t.y. prievolė sumokėti mokesť ir mokesčio suma, pašalinus apsimestinį darinį, išlieka nepakitę), tai prieš mokesčių piktnaudžiavimą nukreipta priemonė nebus taikoma.“

20. Iš bylos aplinkybių matyti, kad Dukterinė bendrovė šiuo atveju pajamas, kurios buvo ginčo dividendų šaltinis, gavo ne kaip tarpinė bendrovė dividendų pavidalu, o iš savo vardu vykdytos veiklos. Todėl Dukterinė bendrovė šiuo atveju buvo ne tarpinė bendrovė, įterpta į grupės struktūrą, o pajamas generuojanti bendrovė, kurios pelnas paskirstytas dividendų forma patronuojančiai bendrovei.

21. Išnagrinėjus su tarpinio asmens dividendų mokėjimo grandinėje buvimu susijusias aiškinimo nuostatas, Komisijai kyla klausimas, ar, taikant Direktyvos 2011/96/ES kovos su piktnaudžiavimu taisyklę, mokesstinės naudos gavimas dėl gautų neapmokestinamų dividendų gali būti siejamas su dukterine bendrove, kuri nėra tarpinė bendrovė, įterpta į grupės struktūrą, o joje generuojamas pelnas, kuris vėliau paskirstomas patronuojančiai bendrovei, t. y. kai eliminavus dukterinę bendrovę, iš viso nesusidarytų dividendų apmokestinimo objekto (pelno).

22. Inspekcija pagrindinėje byloje nekvestionuoja nei Dukterinės bendrovės įsisteigimo, nei iki tikrinamojo laikotarpio Dukterinės bendrovės vykdytos veiklos – vertinimas dėl darinio atliktas tikrinamuoju laikotarpiu (2018–2019 m.), t. y., aplinkybės, susijusios su Inspekcijos išvadomis dėl darinio egzistavimo siejamos tik su neapmokestintų dividendų išmokėjimo (gavimo) momentu, dėl ko, pasak Inspekcijos, ji neturi pareigos vertinti nei įsisteigimo, nei iki tikrinamojo laikotarpio buvusių Dukterinės bendrovės veiklos aplinkybių. Inspekcija papildomai pastebi, kad pagal iš JK mokesčių administratoriaus gautą informaciją nėra pagrindo teigti, kad Dukterinės bendrovės žmogiškieji ištekliai ir resursai 2015–2017 m. buvo kitokie, kaip nustatyti tikrintu laikotarpiu.

23. *Nordcurrent* nurodo, kad mokesčių administratorius nepagrįstai nevertino į patikrinimo laikotarpį nepatenkančių aplinkybių, t. y. aplinkybių susijusių su Dukterinės bendrovės įsteigimu ir veiklos pokyčiais, sąlygojusius veiklos apimties mažėjimą. Dukterinė bendrovė JK buvo įkurta dėl svarių komercinių priežasčių ir vykdė realią komercinę veiklą JK 2009–2019 m. laikotarpiu. Svarios komercinės priežastys iš esmės grindžiamos Dukterinės bendrovės įsteigimą JK lėmusiomis ekonominėmis, verslo ir asmeninėmis priežastimis (JK buvo ir šiuo metu tebėra viena iš pirmaujančių vaizdo žaidimų rinkų pasaulyje; potencialūs JK platintojai reikalaujavo įsisteigimo JK ir sąskaitų JK turėjimo; JK buvo steigėjų studijų, rezidavimo, kontaktų vieta); rinkos sąlygos ribojo *Nordcurrent* galimybes savo kuriamus žaidimus platinti tiesiogiai iš Lietuvos, kadangi ilgą laiką Lietuvoje įmonės negalėjo patekti į Apple, Google ar kitas didesnes pardavimo platformas; veiklos pokyčius lėmė objektyvūs veiksniai, kurie sąlygojo veiklos apimties mažėjimą. Išnykus poreikiui *Nordcurrent* sukurtus žaidimus platinti bei įsigyti žaidimų reklamą per Dukterinę bendrovę, 2019 m., buvo nuspręsta šią bendrovę likviduoti. Be to, *Nordcurrent* nuomone, Dukterinės bendrovės iki tikrinamojo laikotarpio vykdytos veiklos patikrinimas privalėjo būti atliekamas, atsižvelgiant ir į tai, kad 2018 metais išmokėti ginčo dividendai susidarė iš Dukterinės bendrovės 2016 m. uždirbto pelno, t. y. laikotarpiu iki tikrinimo laikotarpio pradžios (2019 m. išmokėti dividendai susidarė už 2018 metus).

24. Atsižvelgiant į aptartas su darinio nustatymu susijusias nuostatas, Komisijai kyla klausimas, ar pripažįstant dariniu kitoje valstybėje narėje įsteigtą Dukterinę bendrovę kaip tokią,

darinio nustatymas gali būti konstatuojamas, nevertinant aplinkybių, susijusių su Dukterinės bendrovės įsteigimu ir veikla iki dividendų išmokėjimo laikotarpio, kai Dukterinės bendrovės įkūrimas pagrįžiamas svariomis komercinėmis priežastimis.

25. Inspekcija išdėstė Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 69 straipsnio 1 dalies nuostatas ir nurodė, kad pagal šiame straipsnyje apibrėžtą mokestinės naudos sąvoką, mokestinė nauda susidaro, kai siekiama <...> visiškai išvengti mokesčio mokėjimo <...>.

Pasisakydama dėl Direktyvos kovos su piktnaudžiavimu taisyklės mokestinės naudos aspektų („darinio nustatymo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos“, „mokestinės naudos gavimas prieštarauja direktyvos dalykui ar tikslui“), Inspekcija laikėsi pozicijos, jog pasinaudojus mokesčio lengvata naudojant darinį (Dukterinę bendrovę, kuri atitiko apsimestinio darinio požymius), yra pasiekiamas tikslas, prieštaraujantis Direktyvai 2011/96/ES. Inspekcijos manymu, *Nordcurrent* vien dėl to gavo mokestinės naudos, kad pasinaudojo PMĮ 35 straipsnio 2 dalyje numatyta apmokestinimo išimtimi (dėl ko nėra sumokamas PM). Inspekcija pažymėjo, kad ESTT, nagrinėdamas klausimus dėl dividendų išmokėjimo, yra konstatavęs, kad leidimas sukurti finansinius darinius, kurių vienintelis ar vienas iš pagrindinių tikslų yra pasinaudoti mokestinėmis lengvatomis taikant Direktyvą 90/435, neatitinka tokių tikslų, bet, priešingai, kelia pavojų ekonominei sanglaudai ir geram vidaus rinkos veikimui ir iškreipia konkurencijos sąlygas (2019 m vasario 26 d. sprendimo sujungtose bylose C-116/16 ir C-117/16, 79 punktą).

26. *Nordcurrent* nesutinka su Inspekcijos pozicija, kad pats pasinaudojimas PMĮ 35 straipsnio 2 dalyje nustatyta dividendų neapmokestinimo lengvata yra *Nordcurrent* gauta mokestinė nauda, neatsižvelgiant į tai, kiek ir kokių mokesčių realiai (ne)sutaupė mokesčių mokėtojas. Tokia Inspekcijos pozicija reiškia prezumpciją, jog mokėtojas, pagal PMĮ 35 straipsnio 2 dalį iš užsienio vieneto gavęs dividendus, gavo mokestinę naudą, taikymą. *Nordcurrent* vertinimu, gautų dividendų neapmokestinimas, nesant realaus mokesčių išvengimo ar sutaupymo, neprieštarauja Direktyvos 2011/96/ES dalykui bei tikslui. Mokestinės naudos nebuvimą *Nordcurrent* grindžia ir tuo, kad Dukterinė bendrovė JK veikė pelningai, o Lietuvoje apmokestinamajam pelnui taikomas mažesnis 15 proc. PM tarifas nei JK (24 proc.). Dukterinė bendrovė JK nuo įsteigimo iki likvidavimo iš viso gavo 8289930 GBP grynojo pelno, nuo kurio į JK biudžetą sumokėjo 2112598 GBP (2670639 Eur) PM. *Nordcurrent* teigimu, JK sumokėta daugiau mokesčių lyginant su situacija, jei *Nordcurrent* pati būtų turėjusi mokėti mokesčius Lietuvoje (pasak Inspekcijos, išvadai padaryti kur susidarytų didesnis PM pirmiausiai turi būti įvertintos įmonės pajamos ir sąnaudos pagal Lietuvos PMĮ nuostatas, ko nebuvo atlikta).

27. Inspekcijos teigimu, vien aplinkybė dėl mokesčių JK sumokėjimo, nėra priežastis JK įmonės nelaikyti dariniu, jei bendrovė, atitiko apsimestinio darinio, įsteigto ne dėl svarių komercinių priežasčių, pobūdį.

28. Atsižvelgiant į aptartas nuostatas, susijusias su mokestinės naudos skirtingu traktavimu, Komisijai kyla klausimas, ar pripažinus dariniu Dukterinę bendrovę, kuri savo įsisteigimo valstybėje apmokestina uždirbtą pelną ir vėliau iš jo išmoka patronuojančios įmonės valstybėje neapmokestinamus dividendus, to pakanka konstatuoti, kad darinio pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų – gauti mokestinę naudą, prieštaraujančią Direktyvos 2011/96/ES dalykui ar tikslui. Be to, kyla klausimas, ar aplinkybės, susijusios su tuo, kad nuo Dukterinės bendrovės vardu uždirbto pelno buvo mokamas mokestis įsteigimo valstybėje narėje, laikomos reikšmingomis, paneigiant mokestinės naudos, prieštaraujančios Direktyvos 2011/96/ES dalykui ar tikslui, gavimą ar darinio buvimą.

29. Skirtingos arba prieštaringos pozicijos dėl ES teisės ir ESTT jurisprudencijos aiškinimo aiškiai atsispindi šalių procesiniuose dokumentuose, išreikštose nuomonėse posėdžio metu, todėl

Komisija prašo Teisingumo Teismo pateikti išaiškinimą dėl Direktyvos 2011/96/ES kovos su piktnaudžiavimu taisyklės taikymo.

30. Komisija pastebi, kad bendra minimali Direktyvos 2011/96/ES kovos su piktnaudžiavimu taisyklė buvo įvesta, siekiant užkirsti kelią piktnaudžiavimui Direktyva 2011/96/ES ir užtikrinti, kad ji būtų nuosekliau taikoma skirtingose valstybėse narėse (Direktyvos 2015/121/ES Preambulės 5 pastraipa). ESTT dar nėra priėmęs sprendimų dėl Direktyvos 2011/96/ES kovos su piktnaudžiavimu taisyklės nuostatų įgyvendinimo tais atvejais, kai būtų sprendžiama dėl valstybėje narėje registruotos dukterinės įmonės mokamų dividendų neapmokestinimo lengvatos taikymo dividendų gavėjo (patronuojančios įmonės) lygyje.

31. Teisingumo Teismas, nagrinėdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą, gali prirėikus nacionaliniams teismams suteikti gairių, kurios jiems padėtų vertinti konkretų jų nagrinėjamą atvejį.
(žr. ESTT 2019 m. vasario 26 d. sprendimo sujungtose bylose C-116/16 ir C-117/16, 99 p.).

32. Atsakymai į šiuos klausimus yra esminiai ir būtini, siekiant išspręsti tarp *Nordcurrent* ir Inspekcijos kilusį mokestinį ginčą, kurį nagrinėja Komisija, nes būtent analizuojamų teisės normų aiškinimas lemia *Nordcurrent* apmokestinimo pagrįstumą ir Inspekcijos teisę apskaičiuoti *Nordcurrent* mokėtinas PM sumas.

33. Komisija taip pat laiko, kad kreipimasis į Teisingumo Teismą ikiteisminėje mokestinio ginčo nagrinėjimo stadijoje yra tikslingas, siekiant mokestinių ginčų nagrinėjimo operatyvumo.

Komisija, vadovaudamasi Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 267 straipsniu, Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymo 156 straipsnio 1 dalimi, , n u s p r e n d ž i a :

1. Kreiptis į Europos Sąjungos Teisingumo Teismą, prašant priimti prejudicinį sprendimą tokiais klausimais:

1. Ar Direktyvos 2011/96/ES kovos su piktnaudžiavimu taisyklės taikymo tikslus, tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė šioje byloje, atitinka tokia nacionalinė praktika, kai patronuojančios bendrovės valstybėje narėje atsisakoma taikyti dividendų neapmokestinimo lengvatą iš kitoje ES valstybėje narėje įsikūrusios dukterinės bendrovės gaunamiems dividendams dėl tokios dukterinės bendrovės pripažinimo dariniu, kai dukterinė bendrovė nėra tarpinė bendrovė, o dividendais paskirstytas pelnas susidarė iš dukterinės bendrovės vardu vykdytos veiklos, todėl eliminavus dukterinę bendrovę iš viso nesusidarytų pelno arba dividendų išmokėjimo situacija?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakoma teigiamai, ar nacionalinė praktika, pagal kurią pripažįstant dariniu kitoje valstybėje narėje įsteigtą dukterinę bendrovę kaip tokią, vertinamos aplinkybės dividendų išmokėjimo laikotarpiu, kai dukterinės bendrovės įkūrimas pagrindžiamas komercinėmis priežastimis, atitinka Direktyvos 2011/96/ES kovos su piktnaudžiavimu taisyklės taikymo tikslus?

3. Ar Direktyvos 2011/96/ES kovos su piktnaudžiavimu taisyklė gali būti aiškinama taip, kad patronuojančiai bendrovei gavus dividendus iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės, kuri pripažįstama dariniu, vien tokio pripažinimo pakanka konstatuojant, kad patronuojanti bendrovė, pritaikiusi dividendų neapmokestinimo lengvatą, gavo mokestinės naudos, kuri prieštarauja 2011/96/ES direktyvos dalykui ar tikslui? Be to, ar aplinkybės, susijusios su tuo, kad nuo dariniu pripažintos dukterinės bendrovės uždirtbo pelno buvo mokamas PM įsteigimo valstybėje narėje pagal toje valstybėje narėje galiojančias nacionalines taisykles, laikomos reikšmingomis paneigiant mokestinės naudos gavimą ar darinio buvimą?

2. Sustabdyti Pareiškėjos 2023-12-13 skundo dėl Valstybinės mokesčių inspekcijos prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos 2023-11-22 sprendimo Nr. 69-93 nagrinėjimą, iki

Teisingumo Teismas priims prejudicinį sprendimą arba procesas Teisingumo Teisme bus užbaigtas kitu sprendimu.

Pagal Lietuvos Respublikos administracinių bylų teisenos įstatymo 20, 29 ir 31 straipsnius mokesčių mokėtojas, nesutinkantis su šiuo Mokestinių ginčų komisijos prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės sprendimu, per 1 mėnesį nuo jo gavimo dienos turi teisę apskųsti jį Regionų administraciniam teismui (Žygimantų g. 2, 01102 Vilnius).

| | |
|-----------------------|----------------------|
| Komisijos pirmininkas | Evaldas Raistenskis |
| Komisijos narė | Jurgita Narkevičiūtė |
| Komisijos narė | Rasa Stravinskaitė |
| Komisijos narys | Andrius Venius |
| Komisijos narė | Vilma Vildžiūnaitė |