

**Kohtuasi C-228/24****Eelotsusetaotlus****Saabumise kuupäev:**

26. märts 2024

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutsev maksuvaidluste komisjon)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

20. veebruar 2024

**Kaebaja:**

Nordcurrent group UAB

**Vastutaja:**

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE  
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS  
(Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutsev maksuvaidluste komisjon)**

**OTSUS  
NORDCURRENT GROUP UAB 13. DETSEMBRI 2023. AASTA KAEBUSE  
KOHTA**

[...]

Leedu Vabariigi valitsuse juures tegutsev maksuvaidluste komisjon (edaspidi „maksuvaidluste komisjon“) [...] [maksuvaidluste komisjoni liikmete nimed] on vaadanud läbi osaiühingu Nordcurrent groupi (edaspidi „Nordcurrent“ või „kaebaja“) 13. detsembri 2023. aasta kaebuse Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijose (Leedu rahandusministeeriumi haldusalasse kuuluv riiklik maksuinspektsioon) 22. novembri 2023. aasta otsuse nr 69-93 peale (edaspidi „vaidlustatud otsus“). Kaebaja esindajad [...] [kaebaja ja

inspektsiooni esindajate nimed] osalesid kaugühenduse teel 9. jaanuaril 2024 toimunud maksuvaidluste komisjoni istungil.

Maksuvaidluste komisjon sedastab:

[...] [õigus esitada Euroopa Kohtule taotlus ELTL artikli 267 alusel] Euroopa Kohus jõudis oma 21. oktoobri 2010. aasta kohtuotsuses Nidera Handelscompagnie (C-385/09[, EU:C:2010:627]) järeldusele, et maksuvaidluste komisjon on kohus EÜ artikli 234 tähenduses (ja seega Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 267 tähenduses).

## Õiguslik alus

### Liidu õigus

- 1 Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 288 [kolmanda lõigu] kohaselt on direktiiv saavutatava tulemuse seisukohalt siduv iga liikmesriigi suhtes, kellele see on adresseeritud, kuid jätab vormi ja meetodite valiku selle riigi ametiasutustele.
- 2 30. novembri 2011. aasta direktiivi 2011/96/EL<sup>1</sup> eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (edaspidi „direktiiv 2011/96“) eesmärk on vabastada dividendid ja muud kasumijaotised, mida tütarettevõtjad maksavad oma emaettevõtjatele maksude kinnipidamisest, ning kaotada ära sellise tulu topeltmaksustamine emaettevõtja tasemel [(põhjendus 3)].
- 3 Nõukogu 27. jaanuari 2015. aasta direktiivis (EL) 2015/121 [edaspidi „direktiiv 2015/121“), millega muudetakse direktiivi 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta, [põhjendustes 6, 7 ja 8] on sätestatud:

„(6) Kuritarvituste vältimise eeskirjade kohaldamine peaks olema proportsionaalne ja teenima konkreetset eesmärki võidelda sellise skeemi või skeemide ahela kasutamise vastu, mis ei ole tegelik, st ei kajasta tegelikku majanduslikku sisu.

(7) Selle hindamisel, kas tegemist on kuritarvitusliku skeemi või skeemide ahelaga, peaksid liikmesriikide maksuametid kõiki asjakohaseid fakte ja asjaolusid objektiivselt analüüsima.

(8) Kuigi liikmesriigid peaksid kasutama kuritarvituste vältimise klauslit skeemide puhul, mis ei ole tervikuna tegelikud, võib esineda ka juhtumeid, mille puhul ei ole tegelikud skeemi üksikud vaheastmed või osad eraldivõetuna. Liikmesriikidel peaks olema võimalik kasutada kuritarvituste vältimise klauslit ka

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

selliste konkreetsete vaheastmete või osade puhul, ilma et see mõjutaks skeemi ülejäänud, tegelikke vaheastmeid või osasid. See suurendaks kuritarvituste vältimise klausli tõhusust, tagades samas selle proportsionaalsuse. Nn „sel määral“-lähenemisviis võib olla tulemuslik juhul, kui asjaomased üksused ise on tegelikud, kuid kus näiteks kasumi jaotamise aluseks olev osalus ei kuulu tegelikult liikmesriigis asutatud maksumaksjale, st kui tehingu õigusliku vormi järgi antakse osaluse omandiõigus üle, kuid selle tunnused ei kajasta tehingu tegelikku majanduslikku sisu.“

- 4 Direktiivi 2011/96[, mida on muudetud direktiiviga 2015/121,] artikli 1 lõigetes 2 ja 3 (edaspidi „direktiivi 2011/96 kuritarvituste vältimise eeskiri“) on sätestatud:

„2. Liikmesriigid ei võimalda käesolevas direktiivis sätestatud soodustusi skeemi või skeemide ahela puhul, mis ei ole kõiki asjasse puutuvaid fakte ja asjaolusid arvesse võttes tegelik, kuna selle peamine eesmärk või üks peamisi eesmärke on saada maksueelis, mis on vastuolus käesoleva direktiivi sisu või eesmärgiga.

Skeem võib koosneda rohkem kui ühest vaheastmest või osast.

3. Lõike 2 kohaldamisel ei peeta skeemi või skeemide ahelat tegelikuks sel määral, mil see ei ole loodud reaalsetel äriühtsetel põhjustel, mis kajastavad tegelikku majanduslikku sisu.“

- 5 Direktiivi 2011/96[, mida on muudetud direktiiviga 2015/121,] [põhjendustes 4–6] on sätestatud: „(4) Eri liikmesriikide äriühingute grupeerumine võib olla vajalik selleks, et luua liidu piires siseturu tingimustega analoogilised tingimused, ja tagada sellise siseturu tõhus toimimine. Sellist tegevust ei tohiks takistada piirangud, ebasoodsad tingimused ega moonutused, mis tulenevad eelkõige liikmesriikide maksusätetest. Sellise eri liikmesriikide äriühingute grupeerumisega seoses on vaja näha ette konkurentsi seisukohalt neutraalsed maksustamiseeskirjad, mis võimaldavad äriühingutel kohaneda siseturu nõuetega, suurendada oma tootlikkust ja parandada rahvusvahelist konkurentsivõimet.

(5) Sellise grupeerumise tulemusena võivad tekkida ema- ja tütarettevõtjate grupid.

(6) [...] Kõnealune ebasoodus olukord tuli kõrvaldada, kehtestades liidu tasandil äriühingute grupeerumist lihtsustava ühtse süsteemi.“

- 6 Direktiivi 2011/96 (muudetud direktiiviga 2015/121) artiklis 1 on sätestatud:

„1. Iga liikmesriik kohaldab käesolevat direktiivi:

a) kasumijaotiste suhtes, mida nimetatud liikmesriigi äriühingud saavad teistes liikmesriikides asuvatelt tütarettevõtjatelt;

[...]

[4. Käesolev direktiiv ei välista maksudest kõrvalehoidumise, maksupettuste või kuritarvituste vältimiseks vajalike siseriiklike või lepingupõhiste sätete kohaldamist.]“

- 7 Direktiivi 2011/96[, mida on muudetud direktiiviga 2015/121,] artiklis 6 on sätestatud: „Emaettevõtja liikmesriik ei tohi maksustada kinnipeetava maksuga kasumit, mida selline äriühing saab tütarettevõtjalt.“

### **Liikmesriigi õigus**

- 8 Leedu Vabariigi ettevõtte tulumaksu seaduse (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas; edaspidi „ettevõtte tulumaksu seadus“) artikli 35 lõikes 1 on sätestatud, et dividendidele, mida Leedu üksus saab välismaiste üksuste aktsiate või osade, kapitaliosade või muude õiguste omamisest, või püsiv tegevuskoht talle omistatud välismaiste üksuste aktsiate või osade, kapitaliosade või muude õiguste omamisest, kohaldatakse 15protsendilist ettevõtte tulumaksumäära, välja arvatud selle artikli lõigetes 2 ja 3 sätestatud juhtudel.
- 9 Ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 35 lõikes 2 on sätestatud: „Dividende, mida Leedu üksus saab välismaiste üksuste aktsiate või osade, kapitaliosade või muude õiguste omamisest, või püsiv tegevuskoht talle omistatud välismaiste üksuste aktsiate või osade, kapitaliosade või muude õiguste omamisest, ei maksustata, kui sellised välismaised üksused on asutatud või nende tegevus on muul viisil korraldatud Euroopa Majanduspiirkonna riigis ja nende kasumi suhtes kohaldatakse ettevõtte tulumaksu või ettevõtte tulumaksuga samaväärset maksu.“
- 10 Ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 32 lõikes 6 on sätestatud: „Käesoleva peatüki artikli 35 lõigete 2 ja 3 [...] sätteid dividendide maksustamata jätmise kohta ei kohaldata skeemi ega skeemide ahela suhtes, mis ei ole kõiki asjasse puutuvaid fakte ja asjaolusid arvesse võttes tegelik, kuna selle peamine eesmärk või üks peamisi eesmärke on saada maksueelis, mis on vastuolus nõukogu 30. novembri 2011. aasta direktiivi 2011/96/EL, mis käsitleb eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatavat ühist maksustamissüsteemi, sisu või eesmärgiga. Skeem võib koosneda rohkem kui ühest vahestmest või osast. Skeemi või skeemide ahelat ei peeta tegelikuks sel määral, mil see ei ole loodud reaalsel ärilistel põhjustel, mis kajastavad tegelikku majanduslikku sisu.“

### **Põhikohtuasja asjaolud ja poolte argumendid**

- 11 Inspeksioon viis Nordcurrentis läbi maksukontrolli ja jõudis 23. mai 2023. aasta kontrolliaruandes [...] järeldusele, et Nordcurrent oleks pidanud arvutama ettevõtte tulumaksu dividendidelt summas 3 205 211,53 eurot, mis saadi 2018.–2019. aasta eest Ühendkuningriigis asutatud tütarettevõtjalt Nordcurrent Ltd (edaspidi „tütarettevõtja“) tasaarvestuse teel, olles tuvastanud, et vaatlusalusel perioodil oli tütarettevõtja puhul tegemist skeemiga, mis ei olnud tegelik ega olnud kehtestatud reaalsel ärilistel põhjustel. Inspeksiooni sõnul sai Nordcurrent

maksueelise, saades tütarettevõtjalt dividende, mida käsitatakse skeemina, see tähendab, et sellega rikuti ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 35 lõiget 2 ja hoiduti kõrvale saadud dividendidelt ettevõtte tulumaksu maksmisest selles artiklis sätestatud maksuvabastuse (maksueelise) abil. Lisaks leiti, et Nordcurrent vähendas põhjendamatult oma 2018.–2019. aasta maksustatavat kasumit, liigitades 728 762,81 euro suuruse vahendustasu, mis maksti Ühendkuningriigi tütarettevõtjale Nordcurrenti mängude turustamise eest, lubatud mahaarvamiste alla. Seetõttu mõisteti Nordcurrentilt välja 586 722 euro suurune ettevõtte tulumaks, 222 028,08 euro suurune viivis ja 176 017 euro suurune ettevõtte tulumaksu trahv.

12 Inspektsioon märkis, et kuigi dividendid, mille Nordcurrent sai tütarettevõtjalt, vastasid formaalselt dividendide maksuvabastuse tingimustele, oli Nordcurrent tegelikult saanud dividendid tänu skeemile, mille olemasolule viitasid järgmised olulised elemendid:

- vaatlusalusel perioodil (2018–2019) ei olnud tütarettevõtjal vajalikke inimressursse (peale juhi, kes juhtis sellele äriühingule lisaks veel seitset muud äriühingut), arvestades mängude suurt mahtu, suurt allalaadimiste arvu (näiteks Google Play Store'i andmeil laaditi üks mäng alla rohkem kui 100 miljonil korral ja teine rohkem kümnel miljonil korral) ja kasutatud litsentsitud müügikanalite arvu (kaebaja 45 mängu levitati tütarettevõtja nime all 13 litsentsitud müügikanali kaudu);

- tütarettevõtja ei tegelenud Ühendkuningriigis vaatlusalusel perioodil (2018–2019) tegeliku majandustegevusega, sest tal puudus asukoht (äriühingu registreeritud aadressile oli registreeritud suur hulk äriühinguid, nimelt 97 110 äriühingut, kusjuures aadressi pakuti Ühendkuningriigi aadressipõhise äriühingute registreerimise teenuse raames) ning puudusid kättesaadavad andmed äriühingu kinnisvara ja muu materiaalse põhivara, veebisaitide või e-posti aadresside kohta, mida oma tegevuses kasutataks;

- arvestades mängude suurt arvu, klientide ja kasutatavate müügikanalite arvu ning suurt müügimahtu, oli inspektsioonile selge, et sellise tegevusega tegelikult tegelemiseks on vaja ka märkimisväärseid inimressursse, näiteks finantsvaldkonna personali, andmeanalüütikuid ja muid kõrgelt kvalifitseeritud eriteadmistega töötajaid, sealhulgas infotehnoloogia valdkonna spetsialiste, ning vajalikke materiaalseid ressursse, nagu ruumid, arvutiriistvara, tarkvara, mis ei olnud tütarettevõtjale kättesaadavad. Seetõttu leiti, et vaadeldaval ajavahemikul ei tegelenud tütarettevõtja tegelikult inim- ja muude ressursside puudumise tõttu oma tegevusega ning mängude arendamise ja turustamisega seotud tegevusi tegid Nordcurrenti töötajad, kellel oli juurdepääs reklaamiplatvormidele ja mängude turustusplatvormidele;

- vaatlusalusel perioodil kuulusid Nordcurrenti välja töötatud ja uuendatud mängud, mida turustati tütarettevõtja nime all, Nordcurrentile.

Skeem tehti kindlaks ka Ühendkuningriigi maksuhaldurilt saadud teabe alusel (tütarettevõtja inim- ja materiaalsete ressursside kohta).

- 13 Nordcurrent ei nõustunud inspeksiooni järeldustega ja algatas maksuvaidluse, esitades maksuvaidluste komisjonile kaebuse. 2. oktoobri 2023. aasta otsusega [...] kohustas maksuvaidluste komisjon inspeksiooni vaatama uuesti läbi Nordcurrenti märkusi kontrolliaruande kohta ja võtma vastu uut otsust. Pärast seda, kui inspeksioon oli kaebaja kaebuse uuesti läbi vaadanud, otsustas ta kinnitada vaidlustatud otsusega inspeksiooni kontrolliaruandes tehtud järeldused ja arvutatud summad. Nordcurrent ei nõustunud inspeksiooni otsusega ja pöördus kaebusega maksuvaidluste komisjoni poole.
- 14 Kohtuasjas tuvastatud asjaolud osutavad sellele, et Nordcurrenti tegevus on alates selle asutamisest olnud seotud tavaarvutimängude arendamise ja hilisema turustamisega (kaebaja veebisaidi link: <https://www.nordcurrent.com>). Nordcurrent Ltd asutasid 1. mail 2009. aastal Ühendkuningriigis kaks resident, kes on Nordcurrenti kontserni algsed asutajad ja lõplikud kontrollivad osanikud. 2011. aastal kanti Nordcurrent Ltd osad kaebajale üle, et koondada äriüksused ühte arvutimängude arendamise ja turustamisega tegelevasse kontserni, ja seega hakkas kogu kontsern tegutsema Nordcurrenti nime all. Nordcurrentile kuulus 100% tütarettevõtja osadest kuni 20. detsembrini 2019, pärast mida anti osad üle ühele algetest residendist osanikest. Tütarettevõtja likvideerimismenetlus lõpetati 5. jaanuaril 2021.
- 15 Nordcurrenti sõnul oli tütarettevõtja oma tegevuse alguses kõigi Nordcurrenti kontserni ja teiste sõltumatute mänguarendajate väljatöötatud mängude turustaja üle maailma ja kõigil platvormidel. 2017. aastal anti osa tütarettevõtja turustamisfunktsioonidest üle Nordcurrentile, st pärast Google'i platvormiga vastavusse viimist kanti mängud üle, et neid Nordcurrenti konto kaudu levitada; 2018. aastal muudeti ärimudelit, kandes kõik mängude arendamisel, selle arendustöö rahastamisel ja reklaamimisel tekkinud kahjumiriskid tütarettevõtjalt Nordcurrentile üle, ning alates 2018. aastast sai Nordcurrent kõigi mängudega seotud õiguste omanikuks, samas kui tütarettevõtja jäi pelgalt turustajaks; kuni Nordcurrentil õnnestus sõlmida otselepingud Apple'i ja ülejäänud arvutimängude turustusplatvormidega, tegutses tütarettevõtja vahendajana (tütarettevõtja tegutses vahendajana Nordcurrenti ja mängude turustusplatvormide ning Nordcurrenti ja mängude reklaamijate vahel, mille eest ta sai vahendustasu); alates 2019. aasta lõpust ei täidatud mängude turustamise ja reklaami ostmisega seotud funktsioone enam tütarettevõtja kaudu ning otsustati tütarettevõtja likvideerida. 1. detsembril 2018. aasta lepingu sätete kohaselt väljastas kaebaja pärast seda, kui oli saanud tütarettevõtjalt aruanded müügi, reklaamikulude ja tütarettevõtjale tasumisele kuuluvate vahendustasude kohta, tütarettevõtjale arved ning Nordcurrent arvestas nendes esitatud summad Leedus 2018. ja 2019. aasta ettevõtte tulumaksu baasi hulka.
- 16 Nordcurrent ei nõustunud inspeksiooni järeldusega skeemi kindlakstegemise kohta ning rõhutas, et tütarettevõtja asutamine ja tema tegevus tõi Nordcurrentile

reaalset äriolist kasu ning tütarettevõtja ressursid olid kooskõlas sellise tegevuse jaoks vajalike ressurssidega. Ühendkuningriigi tütarettevõtjat oli vaja müügikanalina, sest vastavatel perioodidel puudus võimalus mängude müügiks Leedust (enne vastavaid perioode ei olnud võimalik mängu Leedust otse Google'i või Apple'i kaudu levitada ja need asjaolud ei olnud kaebaja kontrolli all). Arvestades tütarettevõtja tegevuse iseloomu ja muutusi, olid füüsilised ruumid vajalikud ainult esialgu ning neid ei vajatud hilisemal tegevusperioodil. Täpsemalt olid tütarettevõtjal enne aastaid 2010–2011, kui ta levitas mängu füüsilistel andmekandjatel, lepingud Ühendkuningriigis asuvate kaubaladudega. Järgnenud perioodil, mil hakati turustama elektroonilisi mängu, ei vajanud tütarettevõtja enam füüsilisi ruume. Seega piisas tütarettevõtja juhi otsustest ja kaasamisest, et tütarettevõtja saaks sõlmida mängude turustamiseks (Google, Apple jne) ja reklaamimüügiks standardlepinguid lihtsalt nendega nõustudes. Tütarettevõtja juhatuse liige täitis ülesannet, mille osanikud olid talle usaldanud: juhtida ja hõlbustada kontserni väljatöötatud mängude üleilmset turustamist. Juhatuse liige V. T. on selle ülesande täitmiseks täiesti pädev ja võimeline juhtima kontserni müügitegevust. Lisaks ei olnud tütarettevõtjal vaja veebisaiti, kui ta levitas ainult teiste üksuste väljatöötatud mängu, samuti ei olnud objektiivselt vajalik see, et juhil oleks eraldi (erinev) e-posti aadress, kui ta kasutab sama nime. Samuti väitis kaebaja, et tütarettevõtja puhul ei ole tegemist skeemiga ka seetõttu, et tütarettevõtja teenis regulaarselt tulu (ainuüksi vaatlusalusel perioodil teenis ta mängude turustamisega 166 762 000 eurot tulu) ning tütarettevõtja suhtes kohaldati ka Ühendkuningriigi maksuhalduri ja sõltumatu audiitorühingu auditeid, mille käigus ei tekkinud kahtlusi seoses tema tegeliku tegevusega.

### **Eelotsusetaotluse esitamise põhjused**

- 17 Nordcurrenti sõnul kaldub inspektsiooni otsus seoses maksueelise hindamisega kõrvale Euroopa Kohtu praktikast. Nordcurrent väidab, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt on maksueelise saamine seotud just vahendusäriühingu loomisega, mis võimaldab maksta eri jurisdiktsioonides asuvate juriidiliste isikute vahel maksuvabalt dividende.
- 18 Maksuvaidluste komisjon märgib, et Euroopa Kohus on andnud tõlgendamisjuhiseid selle kohta, mis kujutab endast õiguste kuritarvitamist ja millised on sellega seotud tõendid. Näiteks 26. veebruari 2019. aasta kohtuotsuses [T Danmark ja Y Denmark (liidetud kohtuasjad) C-116/16 ja C-117/16[, EU:C:2019:135)] märkis Euroopa Kohus järgmist: „Kunstlikuks skeemiks võib näiteks pidada äriühingute kontserni, mida ei ole loodud majanduslikku tegelikkust kajastavatel põhjustel, millel on puhtformaalne struktuur ja mille peamine eesmärk või üks peamine eesmärk on saada maksusoodustust, mis läheb vastuollu kohaldatava maksuõiguse eseme või eesmärgiga. Nii on see muu hulgas juhul, kui tänu kontserni struktuuri lisatud sildüksusele dividende maksva äriühingu ja dividendide tegelikust tulusaajast üksuse vahele välditakse dividendidelt makstavat maksu“ (punkt 100). „Kuritarvituse esinemist võib tõendada teatud hulga kaudsete tõendite olemasolu, tingimusel et need kaused

tõendid on objektiivsed ja ühtelangevad. Sellisteks kaudseteks tõenditeks võivad olla eelkõige majandusliku põhjendusega sildäriühingute olemasolu ning äriühingute kontserni, finants skeemi ja laenude struktuuri puhtformaalne laad“ (punkt 114).

- 19 Inspeksioon on märkinud ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 32 lõike 6 ametlikus kokkuvõtlikus tõlgenduses (kommentaaris) järgmist: „juhul kui pärast kõigi asjakohaste faktide ja asjaolude arvesse võtmist tuvastatakse, et üks skeemi etappidest ei pruugi olla tegelik, st see ei ole kehtestatud reaalsetel ärilistel põhjustel, mis kajastavad majanduslikku tegelikkust, kuid sellise skeemi olemasolu ei ole seotud sellise maksueelise saamisega, mis on vastuolus [direktiivi 2011/96] sisu või eesmärgiga (st maksukohustus ja -summa jäävad samaks, kui skeem, mis ei ole tegelik, on kõrvaldatud), ei kohaldata kuritarvituste vastast meetet“.
- 20 Menetluse asjaoludest nähtub, et tütarettevõtja sai tulu, millest maksti praegusel juhul vaidlusaluseid dividende, enda nimel läbi viidud tegevusest, mitte vahendusäriühinguna dividendide kujul. Seega ei olnud tütarettevõtja kõnealusel juhul kontserni struktuuri lõimitud vahendusäriühing, vaid tulu teeniv äriühing, mille kasum jaotati dividendidena emaettevõtjale.
- 21 Olles analüüsinud tõlgendussätteid, mis käsitlevad vahendusüksuse osalemist dividendide maksmise ahelas, ei ole maksuvaidluste komisjon kindel, kas direktiivi 2011/96 kuritarvituste vältimise eeskirja kohaldamisel võib maksuvabade dividendide saamisest tuleneva maksueelise saamist seostada tütarettevõtjaga, kes ei ole kontserni struktuuri lõimitud vahendusäriühing ja kes teenib kasumit, mis jaotatakse seejärel emaettevõtjale, st kui tütarettevõtja kõrvaldamisel ei oleks üldse maksustatavaid dividende (kasumit).
- 22 Põhikohtuasjas ei sea inspeksioon kahtluse alla tütarettevõtja asutamist ega tema tegevust enne vaatlusalust perioodi; skeemi hinnati vaatlusalusel perioodil (2018–2019), st asjaolud, mis on seotud inspeksiooni järeldusega, et tegemist on skeemiga, on seotud üksnes maksuvabade dividendide maksmise (saamise) hetkega, mistõttu ei ole inspeksiooni arvates vaja hinnata tütarettevõtja asutamise asjaolusid ega tema tegevuse asjaolusid enne vaatlusalust perioodi. Lisaks märgib inspeksioon, et Ühendkuningriigi maksuhaldurilt saadud teave ei viita sellele, et tütarettevõtja inim- ja materiaalsed ressursid oleksid aastatel 2015–2017 erinenud vaatlusalusel perioodil tuvastatud ressursidest.
- 23 Nordcurrent väidab, et maksuhaldur ei võtnud nõuetekohaselt arvesse asjaolusid, mis jäävad väljapoole vaatlusalust perioodi, st asjaolusid, mis on seotud tütarettevõtja asutamisega ja muudatustega tema tegevuses, mis viisid tegevuse mahu vähenemiseni. Tütarettevõtja asutati Ühendkuningriigis reaalsetel ärilistel põhjustel ja ta tõepoolest tegeles Ühendkuningriigis aastatel 2009–2019 äritegevusega. Reaalsed ärilised põhjused põhinevad sisuliselt majanduslikel, ärilistel ja isiklikel põhjustel, mis viisid tütarettevõtja asutamiseni Ühendkuningriigis (Ühendkuningriik oli ja on jätkuvalt üks maailma juhtivaid



videomängude turge; Ühendkuningriigi võimalikud turustajad nõudsid, et äriühingud oleksid asutatud ja neil oleksid kontod Ühendkuningriigis; asutajad olid Ühendkuningriigis õppinud, elasid seal ja neil olid seal kontaktid; turutingimuste tõttu olid Nordcurrenti võimalused turustada oma väljatöötatud mängu otse Leedust piiratud, sest pikka aega ei olnud Leedu äriühingutel võimalik pääseda ligi Apple'i, Google'i või muudele suurematele müügiplatvormidele; muutused tema tegevuses olid tingitud objektiivsetest teguritest, mis viisid tegevuse vähenemiseni. Pärast seda, kui kadus vajadus Nordcurrenti väljatöötatud mängude turustamiseks ja mängureklaami ostmiseks tütarettevõtja kaudu, otsustati tütarettevõtja 2019. aastal likvideerida. Lisaks väidab Nordcurrent, et tütarettevõtja tegevus enne vaatlusalust perioodi oleks tulnud läbi vaadata ka seetõttu, et 2018. aastal makstud vaidlusalused dividendid tulenesid tütarettevõtja 2016. aasta kasumist, st vaatlusaluse perioodi algusele eelnenud ajast (2019. aastal makstud dividendid tulenesid 2018. aasta kasumist).

- 24 Arvestades eespool esitatud sätteid skeemi kehtestamise kohta, ei ole maksuvaidluste komisjon kindel, kas selleks, et teha kindlaks, et teises liikmesriigis asuva tütarettevõtja puhul on tegemist skeemi kui sellisega, võib asuda seisukohale, et selline skeem töötati välja, hindamata asjaolusid, mis puudutavad tütarettevõtja asutamist ja tegevust enne dividendide väljamaksmist ning mille puhul on tütarettevõtja asutamine õigustatud reaalsetel ärielistel põhjustel.
- 25 Inspeksioon osutas Leedu Vabariigi maksukorralduse seaduse (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas) artikli 69 lõike 1 sätetele ja märkis, et selles artiklis kindlaks määratud maksueelise määratluse kohaselt on tegemist maksueelise, kui eesmärk on maksude maksmist täielikult vältida.

Oma märkustes [direktiivi 2011/96] kuritarvituste vältimise eeskirja maksueelisega seotud aspektide kohta („skeemi kehtestamise peamine eesmärk või üks peamisi eesmärke on saada maksueelis“, „maksueelise saamine on vastuolus direktiivi sisu või eesmärgiga“) asus inspeksioon seisukohale, et maksueelise saamisega skeemi (tütarettevõtja, kellel olid sellise skeemi tunnused, mis ei ole tegelik) kasutamise kaudu saavutati eesmärk, mis on vastuolus direktiiviga 2011/96. Inspeksiooni sõnul sai Nordcurrent maksueelise üksnes seetõttu, et ta sai kasu ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 35 lõikes 2 sätestatud maksuvabastusest (mille tulemuseks on see, et ta ettevõtte tulumaksu ei tasunud). Inspeksioon märkis, et Euroopa Kohus on seoses dividendide maksimisega seotud küsimustega leidnud, et selliste finantsskeemide loomise lubamine, mille ainus eesmärk on saada direktiivi 90/435 kohaldamisest tulenevaid maksusoodustusi, ei sobi selliste eesmärkidega kokku, ning – vastupidi – kahjustab majanduslikku ühtekuuluvust ning siseturu nõuetekohast toimimist, moonutades konkurentsitingimusi ([26. veebruari 2019. aasta kohtuotsus T Danmark ja Y Denmark,] liidetud kohtuasjad C-116/16 ja C-117/16[, EU:C:2019:135], punkt 79).

- 26 Nordcurrent ei nõustu inspeksiooni seisukohaga, et ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 35 lõikes 2 sätestatud dividendide maksuvabastusest kasu saamine kujutab endast Nordcurrenti saadud maksueelist, olenemata sellest, kui palju ja millise maksu pealt maksumaksja sai (ei saanud) tegelikult kokku hoida. Inspeksiooni sellise seisukoha korral tuleb eeldada, et maksumaksja sai maksueelise, saades dividendid välismaiselt üksuselt ettevõtte tulumaksu seaduse artikli 35 lõike 2 alusel. Nordcurrent väidab, et saadud dividendide maksuvabastus ei ole vastuolus direktiivi 2011/96 sisu ja eesmärgiga, kui tegelikult ei ole maksustamist välditud ega selle pealt kokku hoitud. Nordcurrent väidab ka, et tegemist ei ole maksueelisega, sest tütarettevõtja oli Ühendkuningriigis kasumlik ja Leedus on maksustatavale kasumile kehtestatud madalam ettevõtte tulumaksumäär (15%) kui Ühendkuningriigis (24%). Ühendkuningriigi tütarettevõtja teenis alates asutamisest kuni likvideerimiseni kokku 8 289 930 Inglise naela puhaskasumit, millelt ta maksis Ühendkuningriigi eelarvesse 2 112 598 Inglise naela (2 670 639 eurot) ettevõtte tulumaksu. Nordcurrenti väitel maksti Ühendkuningriigis rohkem makse, kui oleks makstud juhul, kui Nordcurrent oleks pidanud maksu tasuma Leedus (inspeksiooni sõnul tuleks selleks, et teha järelalus selle kohta, kus oleks tekkinud suurem ettevõtte tulumaksu summa, hinnata kõigepealt äriühingu tulusid ja kulusid kooskõlas Leedu ettevõtte tulumaksu seaduse sätetega, mida ei ole tehtud).
- 27 Inspeksiooni sõnul ei anna ainuüksi asjaolu, et Ühendkuningriigis on makstud makse, põhjust selleks, et välistada Ühendkuningriigi äriühingu käsitlemine skeemina, kui äriühingu puhul on tegemist skeemiga, mis ei ole tegelik ega ole loodud reaalsetel äriühingu põhjustel.
- 28 Võttes arvesse eespool esitatud sätteid maksueeliste erineva käsitlemise kohta, ei ole maksuvaidluste komisjon kindel, kas juhul, kui tütarettevõtjat, kes maksustab oma asukohariigis teenitud kasumit ja maksab seejärel dividende sellelt kasumilt, mida emaettevõtja riigis ei maksustata, käsitletakse skeemina, piisab järelalusest, et skeemi peamine eesmärk või üks peamistest eesmärkidest on saada maksueelis, mis on vastuolus direktiivi 2011/96 sisu või eesmärgiga. Lisaks tekib küsimus, kas asjaolusid, mis on seotud sellega, et tütarettevõtja nime all teenitud kasumit maksustati asukohaliikmesriigis, tuleb pidada asjakohaseks selle järelalus vaidlustamisel, mille kohaselt saadi maksueelis, mis on vastuolus direktiivi 2011/96 sisu või eesmärgiga, või tegemist oli skeemiga.
- 29 Erinevad või vastuolulised seisukohad liidu õiguse ja Euroopa Kohtu kohtupraktika tõlgendamise kohta kajastuvad selgelt poolte avaldustes ja istungil väljendatud arvamustes, mistõttu palub maksuvaidluste komisjon Euroopa Kohtul esitada direktiivis 2011/96 sätestatud kuritarvituste vältimise eeskirja kohaldamise kohta oma tõlgenduse.
- 30 Maksuvaidluste komisjon märgib, et direktiivis 2011/96 sisalduv kuritarvituste vältimise ühine miinimumeeskiri kehtestati selleks, et vältida direktiivi 2011/96 kuritarvitamist ja tagada selle järjekindlam kohaldamine eri liikmesriikides (direktiivi 2015/121 [põhjendus 5]). Euroopa Kohus ei ole veel teinud otsust

direktiivi 2011/96 kuritarvituste vältimise eeskirja sätete rakendamise kohta juhtudel, kui tuleb otsustada, kas dividendide saaja (emaettevõtja) tasandil võib kohaldada maksuvabastust dividendide suhtes, mida maksab liikmesriigis registreeritud tütarvõtja.

- 31 [...] [teave, mis ei ole seotud eelotsuse küsimustega].
- 32 Vastused nendele küsimustele on olulised ja vajalikud selleks, et lahendada Nordcurrenti ja inspeksiooni vaheline maksuvaidlus, mida maksuvaidluste komisjon läbi vaatab, sest just asjaomaste õigusnormide tõlgendamise määratakse, kas Nordcurrenti maksustamine on põhjendatud ja inspeksioonil on õigus arvutada ettevõtte tulumaksu summa, mida Nordcurrent peab tasuma.
- 33 Samuti on maksuvaidluste komisjon seisukohal, et maksuvaidluste kiiret läbivaatamist silmas pidades on otstarbekas taotleda Euroopa Kohtult eelotsust selle maksuvaidluse läbivaatamise kohtueelses staadiumis.

Maksuvaidluste komisjon [...] [viide menetlusõiguse normidele] teeb järgmise otsuse:

**1. Euroopa Liidu Kohtule esitatakse järgmised eelotsuse küsimused:**

1. Kas sellistel asjaoludel nagu käesolevas kohtuasjas on direktiivi 2011/96 kuritarvituste vältimise eeskirja eesmärkidega kooskõlas liikmesriigi praktika, mille kohaselt ei anta liikmesriigis asuvale emaettevõtjale maksuvabastust seoses dividendidega, mis on saadud teises liikmesriigis asuvalt tütarvõtjalt, põhjusel, et sellist tütarvõtjat käsitatakse skeemina, kui tütarvõtja ei ole vahendusäriühing ja dividendidena jaotatud kasum on saadud tütarvõtja nime all toimunud tegevusest, mistõttu kaasneks tütarvõtja kõrvaldamisega olukord, kus ei olegi kasumit või dividendide ei maksta?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas direktiivis 2011/96 sätestatud kuritarvituste vältimise eeskirja eesmärkidega on kooskõlas liikmesriigi praktika, mille kohaselt hinnatakse selleks, et käsitada teises liikmesriigis asutatud tütarvõtjat skeemi kui sellisena, dividendide maksmise ajal valitsevaid asjaolusid, kui tütarvõtja asutamine on õigustatud äriilistel põhjustel?

3. Kas direktiivi 2011/96 kuritarvituste vältimise eeskirja võib tõlgendada nii, et kui emaettevõtja on saanud dividende tütarvõtjalt, kes on asutatud teises liikmesriigis ja keda käsitatakse skeemina, siis piisab üksnes sellisest käsitlusest, et teha kindlaks, et emaettevõtja sai dividendide maksuvabastuse kohaldamise kaudu maksueelise, mis on vastuolus [direktiivi 2011/96] sisu või eesmärgiga? Kas asjaolusid, mis on seotud sellega, et skeemina käsitatava tütarvõtja teenitud kasumile kohaldatai asukohaliikmesriigis seal kehtivate riigisiseste normide alusel ettevõtte tulumaksu, tuleb pidada asjakohaseks sellise järelduse vaidlustamisel, mille kohaselt saadi maksueelis või tegemist oli skeemiga?

**2. [...]**

[maksuvaidluste komisjoni vormikohane menetlustekst ja koosseis]

TÖÖDOKUMENT