

Sprawa C-228/24**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

26 marca 2024 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės
(Litwa)**Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:**

20 lutego 2024 r.

Strona skarżąca:

„Nordcurrent group” UAB

Strona przeciwna:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**
(komisja do spraw sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej)

**DECYZJA
W SPRAWIE SKARGI SPÓŁKI „NORDCURRENT GROUP” UAB
Z DNIA 13 GRUDNIA 2023 R.**

[...]

Komisja do spraw sporów podatkowych przy rządzie Republiki Litewskiej (zwana dalej „komisją ds. sporów podatkowych”) [...] [skład komisji ds. sporów podatkowych] rozpatrzyła skargę z dnia 13 grudnia 2023 r., złożoną przez spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością działającą pod firmą Nordcurrent group (zwaną dalej „spółką Nordcurrent” albo „skarżącą”), na decyzję nr 69–93 Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (krajowego inspektoratu podatkowego przy ministerstwie finansów Republiki Litewskiej) z dnia 22 listopada 2023 r. (zwaną dalej „zaskarżoną decyzją”). Przedstawiciele

skarżącej [...] [nazwiska przedstawicieli skarżącej i inspektoratu] uczestniczyli zdalnie w posiedzeniu komisji ds. sporów podatkowych w dniu 9 stycznia 2024 r.

Komisja ds. sporów podatkowych stwierdza, co następuje:

[...] [prawo do wystąpienia z wnioskiem do Trybunału Sprawiedliwości na podstawie art. 267 TFUE]. W wyroku z dnia 21 października 2010 r., *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09[¹, EU:C:2010:627]), Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że komisja ds. sporów podatkowych jest sądem w rozumieniu art. 234 WE (a tym samym w rozumieniu art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej).

Podstawa prawna

Prawo Unii

- 1 Jak stanowi art. 288 [akapit trzeci] Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawiając jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków.
- 2 Celem dyrektywy 2011/96/UE¹ z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (zwanej dalej „dyrektywą 2011/96”) jest zwolnienie dywidend i innych zysków podzielonych wypłacanych przez spółki zależne ich spółkom dominującym z podatku potrącanego u źródła dochodu oraz wyeliminowanie podwójnego opodatkowania takiego dochodu na poziomie spółki dominującej [(motyw 3)].
- 3 Zgodnie z [motywami 6, 7 i 8] dyrektywy Rady (UE) 2015/121 z dnia 27 stycznia 2015 r. (zwanej dalej „dyrektywą 2015/121”) zmieniającej dyrektywę 2011/96/UE w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich:

„(6) Stosowanie klauzul zapobiegających nadużyciom powinno być proporcjonalne i służyć konkretnemu celowi w postaci eliminowania jednostkowych lub seryjnych fikcyjnych uzgodnień, które nie odzwierciedlają rzeczywistości gospodarczej.

(7) W tym celu przy ocenianiu, czy dane jednostkowe lub seryjne uzgodnienie stanowi nadużycie, administracje podatkowe państw członkowskich powinny dokonywać obiektywnej analizy wszystkich stosownych faktów i okoliczności.

¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:02011L0096-20150217&qid=1715155540327>

(8) Państwa członkowskie powinny co prawda stosować klauzulę zapobiegającą nadużyciom w celu eliminowania uzgodnień, które nie są – w całości – rzeczywiste, mogą również pojawić się przypadki, gdy pojedyncze etapy lub części jednostkowego uzgodnienia – rozpatrywane indywidualnie – nie są rzeczywiste. Państwa członkowskie powinny być w stanie stosować klauzulę zapobiegającą nadużyciom również w celu eliminowania tych konkretnych etapów lub części, bez uszczerbku dla pozostałych, rzeczywistych etapów lub części uzgodnienia. Zoptymalizowałoby to efektywność klauzuli zapobiegającej nadużyciom, a jednocześnie gwarantowało jej proporcjonalność. Podejście zakładające użycie zwrotu »w zakresie, w jakim« może być skuteczne w przypadkach, gdy zainteresowane podmioty są jako takie rzeczywiste, ale gdy, przykładowo, akcje, które skutkują podziałem zysku, nie są w sposób rzeczywisty przypisane podatnikowi mającemu siedzibę w państwie członkowskim, tj. jeżeli dane uzgodnienie w oparciu o jego formę prawną przenosi własność akcji, jednak jego cechy nie odzwierciedlają rzeczywistości gospodarczej”.

- 4 Artykuł 1 ust. 2 i 3 dyrektywy 2011/96[, w brzmieniu nadanym dyrektywą 2015/121,] (zwany dalej „klauzulą zapobiegającą nadużyciom zawartą w dyrektywie 2011/96”) stanowi:

„2. Państwa członkowskie nie przyznają korzyści wynikających z niniejszej dyrektywy jednostkowemu uzgodnieniu ani seryjnym uzgodnieniom, w przypadku których głównym celem lub jednym z głównych celów wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej naruszającej przedmiot lub cel niniejszej dyrektywy, w związku z czym – zważywszy na wszystkie stosowne fakty i okoliczności – takie jednostkowe lub seryjne uzgodnienie nie jest rzeczywiste.

Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub część.

3. Do celów ust. 2 uznaje się, że jednostkowe lub seryjne uzgodnienie nie jest rzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość gospodarczą”.

- 5 [Motywy 4–6] dyrektywy 2011/96[, w brzmieniu nadanym dyrektywą 2015/121,] przewidują: „(4) Konsolidacja spółek różnych państw członkowskich może okazać się konieczna dla stworzenia w ramach Unii warunków analogicznych do warunków rynku wewnętrznego oraz w celu zapewnienia skutecznego funkcjonowania tego rynku wewnętrznego. Takie operacje nie powinny być utrudniane przez ograniczenia, niedogodności lub zakłócenia wynikające w szczególności z przepisów podatkowych państw członkowskich. Stąd też niezbędne jest, w odniesieniu do konsolidacji spółek różnych państw członkowskich, określenie zasad opodatkowania, które są neutralne z punktu widzenia konkurencji, aby umożliwić przedsiębiorstwom dostosowanie się do wymogów rynku wewnętrznego, zwiększyć ich produktywność oraz zwiększyć ich siłę konkurencyjną na poziomie międzynarodowym.

(5) Taka konsolidacja spółek może prowadzić do powstawania grup kapitałowych składających się ze spółek dominujących i spółek zależnych.

(6) [...] Niezbędne było zatem wyeliminowanie tych niedogodności przez wprowadzenie wspólnego systemu, aby ułatwić konsolidację spółek na poziomie Unii”.

6 Artykuł 1 dyrektywy 2011/96[, w brzmieniu nadanym dyrektywą 2015/121,] stanowi:

„1. Każde z państw członkowskich stosuje niniejszą dyrektywę w odniesieniu do:

a) podziału zysków, które spółki danego państwa członkowskiego otrzymują od swoich spółek zależnych innych państw członkowskich;

[...]

[4. Niniejsza dyrektywa nie uniemożliwia stosowania przepisów krajowych lub postanowień umownych niezbędnych do zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania, oszustwom podatkowym lub nadużyciom]”.

7 Artykuł 6 dyrektywy 2011/96[, w brzmieniu nadanym dyrektywą 2015/121,] stanowi: „Państwo członkowskie spółki dominującej nie może pobierać podatku potrącanego u źródła dochodu od zysków, które spółka otrzymuje od spółki zależnej”.

Prawo krajowe

8 Artykuł 35 ust. 1 Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (ustawy Republiki Litewskiej o podatku dochodowym od osób prawnych; zwanej dalej „ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych”) stanowi, że dywidendy otrzymywane przez podmiot litewski z tytułu posiadania akcji lub części kapitału podmiotów zagranicznych lub innych praw w tych podmiotach lub przez stały zakład z tytułu posiadania akcji lub części kapitału podmiotów zagranicznych, które są do niego przypisane, lub innych praw w tych jednostkach, które są do niego przypisane, podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych według stawki wynoszącej 15 procent, z wyjątkiem przypadków, o których mowa w ust. 2 i 3 tego artykułu.

9 Zgodnie z art. 35 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych „[d]ywidendy otrzymywane przez podmiot litewski z tytułu posiadania akcji lub części kapitału podmiotów zagranicznych lub innych praw w tych podmiotach lub przez stały zakład z tytułu posiadania akcji lub części kapitału podmiotów zagranicznych, które są do niego przypisane, lub innych praw w tych jednostkach, które są do niego przypisane, nie podlegają opodatkowaniu, jeżeli takie podmioty zagraniczne zostały utworzone lub w inny sposób zorganizowane w państwie Europejskiego Obszaru Gospodarczego, a ich zyski podlegają opodatkowaniu

podatkiem dochodowym od osób prawnych lub podatkiem równoważnym podatkowi dochodowemu od osób prawnych”.

- 10 W myśl art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych „[z]awartych w niniejszym rozdziale przepisów [...] art. 35 ust. 2 i 3 dotyczących nieopodatkowania dywidend nie stosuje się do jednostkowego uzgodnienia ani seryjnego uzgodnienia, w przypadku których głównym celem lub jednym z głównych celów wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej naruszającej przedmiot lub cel dyrektywy Rady 2011/96/UE z dnia 30 listopada 2011 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich, w związku z czym – zważywszy na wszystkie stosowne fakty i okoliczności – takie jednostkowe lub seryjne uzgodnienie nie jest rzeczywiste. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub część. Uznaje się, że jednostkowe lub seryjne uzgodnienie nie jest rzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość gospodarczą”.

Okoliczności faktyczne w postępowaniu głównym i argumenty stron

- 11 Inspektorat przeprowadził kontrolę podatkową spółki Nordcurrent i stwierdził w protokole kontroli [...] z dnia 23 maja 2023 r., że spółka Nordcurrent powinna była obliczyć podatek dochodowy od osób prawnych z tytułu dywidend w kwocie 3 205 211,53 EUR, otrzymanych za lata 2018–2019 w drodze potrącenia od spółki Nordcurrent Ltd., będącej jej spółką zależną utworzoną w Zjednoczonym Królestwie (zwaną dalej „spółką zależną”), ponieważ ustalił, iż w okresie objętym kontrolą spółka zależna miała charakter uzgodnienia, które nie było rzeczywiste i nie zostało wprowadzone z uzasadnionych powodów handlowych. Zdaniem inspektoratu spółka Nordcurrent uzyskała korzyść podatkową, gdyż otrzymała dywidendy od spółki zależnej, która jest scharakteryzowana jako uzgodnienie, co oznacza, że naruszyła ona art. 35 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i uniknęła zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu otrzymanych dywidend w drodze zastosowania przewidzianego w tym artykule zwolnienia z podatku (korzyści podatkowej). Ponadto stwierdzono, że spółka Nordcurrent bezpodstawnie obniżyła swój dochód podlegający opodatkowaniu za lata 2018–2019, ponieważ zakwalifikowała jako dopuszczalne odliczenia prowizję w wysokości 728 762,81 EUR wypłaconą spółce zależnej w Zjednoczonym Królestwie z tytułu dystrybucji gier spółki Nordcurrent. W rezultacie spółka Nordcurrent została zobowiązana do zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych w kwocie 586 722 EUR wraz z odsetkami za zwłokę w kwocie 222 028,08 EUR oraz grzywny za wykroczenie skarbowe z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych w wysokości 176 017 EUR.
- 12 Inspektorat zauważył, że choć dywidendy otrzymane przez spółkę Nordcurrent od spółki zależnej formalnie spełniały warunki zwolnienia z opodatkowania dywidend, to spółka Nordcurrent w rzeczywistości otrzymała dywidendy

z uzgodnienia, którego istnienie zostało wykazane w oparciu o następujące elementy o charakterze zasadniczym:

– w okresie objętym kontrolą (2018–2019) spółka zależna nie dysponowała żadnymi zasobami kadrowymi (z wyjątkiem osoby zarządzającej, która zarządzała, oprócz tej spółki, także 7 innymi spółkami), które były niezbędne z uwagi na dużą liczbę gier, dużą liczbę pobrań (na przykład według Google Play Store jedna z gier została pobrana ponad 100 mln razy, a inna gra – ponad 10 mln razy) oraz liczbę wykorzystywanych licencjonowanych kanałów sprzedaży (45 gier skarżącej było dystrybuowanych w 13 licencjonowanych kanałach sprzedaży w imieniu spółki zależnej);

– w okresie objętym kontrolą (2018–2019) spółka zależna nie prowadziła w Zjednoczonym Królestwie żadnej rzeczywistej działalności gospodarczej, a to ze względu na brak siedziby (pod adresem rejestrowym spółki zarejestrowanych było bardzo dużo spółek, mianowicie 97 110 spółek, zaś sam ten adres był oferowany przez brytyjską spółkę świadczącą usługi biura wirtualnego), brak dostępnych danych na temat nieruchomości oraz innych składników rzeczowych aktywów trwałych spółki, jak również brak strony internetowej lub adresów e-mail wykorzystywanych na potrzeby prowadzenia działalności;

– w świetle dużej liczby gier, liczby klientów, liczby wykorzystywanych kanałów sprzedaży oraz znacznej wielkości sprzedaży dla inspektoratu było oczywiste, że rzeczywiste prowadzenie takiej działalności wymagało także istotnych zasobów kadrowych, takich jak pracownicy finansowi, analitycy danych oraz inni wysoko wyspecjalizowani członkowie personelu posiadający wiedzę fachową, w tym specjaliści w dziedzinie technologii informacyjnych, oraz niezbędnych zasobów rzeczowych, takich jak lokale, sprzęt komputerowy, oprogramowanie itp., które nie pozostawały do dyspozycji spółki zależnej. W związku z tym ustalono, że w okresie objętym kontrolą spółka zależna w rzeczywistości nie prowadziła swojej działalności wobec braku zasobów kadrowych i zasobów innego rodzaju, jak też, że działalność związana z opracowywaniem i dystrybucją gier była prowadzona przez pracowników spółki Nordcurrent, którzy mieli dostęp do platform reklamowych i platform dystrybucji gier;

– w okresie objętym kontrolą spółka Nordcurrent była właścicielem opracowywanych i aktualizowanych przez siebie gier, które były dystrybuowane w imieniu spółki zależnej.

Wniosek o istnieniu uzgodnienia został sformułowany również na podstawie informacji uzyskanych od organów podatkowych Zjednoczonego Królestwa (dotyczących zasobów kadrowych i rzeczowych spółki zależnej).

- 13 Spółka Nordcurrent zakwestionowała ustalenia inspektoratu i wraz ze złożeniem skargi do komisji ds. sporów podatkowych wdała się w spór podatkowy. Decyzją [...] z dnia 2 października 2023 r. komisja ds. sporów podatkowych zobowiązała

inspektorat do ponownego przeanalizowania uwag do protokołu kontroli przedłożonych przez spółkę Nordcurrent oraz do przyjęcia nowej decyzji. Po ponownym zbadaniu skargi skarżącej inspektorat postanowił, zaskarżoną decyzją, podtrzymać ustalenia poczynione w protokole kontroli oraz potwierdzić wyliczone w nim kwoty. Spółka Nordcurrent zakwestionowała decyzję inspektoratu i wniosła skargę do komisji ds. sporów podatkowych.

- 14 Ze stanu faktycznego ustalonego w niniejszej sprawie wynika, że spółka Nordcurrent prowadzi, począwszy od chwili, w której została utworzona, działalność polegającą na opracowywaniu, a następnie dystrybuowaniu rekreacyjnych gier komputerowych (odnośnik do strony internetowej skarżącej: <https://www.nordcurrent.com>). Spółka Nordcurrent Ltd została utworzona w Zjednoczonym Królestwie w dniu 1 maja 2009 r. przez dwóch rezydentów będących pierwotnymi założycielami i ostatecznymi akcjonariuszami posiadającymi pakiet kontrolny grupy kapitałowej Nordcurrent. W 2011 r., w celu konsolidacji jednostek handlowych w obrębie jednej grupy kapitałowej zajmującej się opracowywaniem i dystrybucją gier komputerowych, udziały w spółce Nordcurrent Ltd zostały przeniesione na skarżącą, a tym samym cała grupa kapitałowa rozpoczęła działalność pod firmą Nordcurrent. Spółka Nordcurrent posiadała 100 % udziałów w spółce zależnej do dnia 20 grudnia 2019 r., kiedy to udziały te zostały przeniesione na jednego z pierwotnych udziałowców będących rezydentami. Postępowanie likwidacyjne spółki zależnej zostało zakończone w dniu 5 stycznia 2021 r.
- 15 Według spółki Nordcurrent w chwili rozpoczęcia swojej działalności spółka zależna była ogólnosiątkowym dystrybutorem wszystkich gier opracowywanych przez grupę kapitałową Nordcurrent oraz innych niezależnych deweloperów gier, które to gry były przez nią dystrybuowane na wszystkich platformach. W 2017 r. niektóre funkcje w zakresie dystrybucji realizowane dotychczas przez spółkę zależną zostały powierzone spółce Nordcurrent, co należy rozumieć w ten sposób, że po spełnieniu wymogów platformy firmy Google gry były przekazywane do dystrybucji przez konto spółki Nordcurrent; w 2018 r. nastąpiła zmiana modelu biznesowego polegająca na przeniesieniu przez spółkę zależną na spółkę Nordcurrent wszelkiego ryzyka strat związanych z działalnością polegającą na opracowywaniu gier i finansowaniu tej działalności oraz z działalnością reklamową, zaś począwszy od 2018 r. spółka Nordcurrent stała się uprawnioną ze wszystkich praw do gier, podczas gdy spółka zależna pozostała jedynie ich dystrybutorem; do chwili pomyślnego zawarcia przez spółkę Nordcurrent bezpośrednich umów z firmą Apple i pozostałymi platformami dystrybucji gier komputerowych spółka zależna działała jako pośrednik (spółka zależna była pośrednikiem między spółką Nordcurrent a platformami dystrybucji gier oraz między spółką Nordcurrent a podmiotami zajmującymi się reklamowaniem gier, za co otrzymywała prowizję); z końcem 2019 r. funkcje w zakresie dystrybucji gier oraz zakupu reklam przestały już być realizowane za pośrednictwem spółki zależnej i podjęta została decyzja o likwidacji spółki zależnej. Zgodnie z postanowieniami umowy z dnia 1 grudnia 2018 r. skarżąca, otrzymawszy od spółki zależnej raporty sprzedaży dotyczące sprzedaży, kosztów poniesionych na

reklamę oraz prowizji należnych spółce zależnej, wystawiła spółce zależnej faktury, zaś wskazane na nich kwoty zostały włączone przez spółkę Nordcurrent do podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych na Litwie za lata 2018 i 2019.

- 16 Spółka Nordcurrent zakwestionowała poczynione przez inspektorat ustalenie w przedmiocie istnienia uzgodnienia i podkreśliła, że utworzenie spółki zależnej oraz prowadzona przez nią działalność przysporzyły spółce Nordcurrent rzeczywistych korzyści handlowych, zaś zasoby spółki zależnej odpowiadały zasobom wymaganym do prowadzenia takiej działalności. Spółka zależna w Zjednoczonym Królestwie stanowiła niezbędny kanał sprzedaży, ponieważ w rozpatrywanych okresach nie było możliwości sprzedaży gier z terytorium Litwy (przed rozpatrywanymi okresami dystrybucja gier bezpośrednio z terytorium Litwy z wykorzystaniem platform firm Google lub Apple nie była możliwa, zaś okoliczność ta była niezależna od skarżącej). Z uwagi na charakter działalności spółki zależnej oraz zmiany w tej działalności pomieszczenia fizyczne były potrzebne jedynie na samym początku, natomiast potrzeba korzystania z nich odpadła na dalszym etapie działalności. Dokładniej rzecz ujmując, spółka zależna, przed okresem 2010–2011, kiedy to dystrybuowała gry na nośnikach fizycznych, miała podpisane umowy ze składami konsygnacyjnymi w Zjednoczonym Królestwie. W kolejnym okresie, gdy gry zaczęły być dystrybuowane elektronicznie, spółka zależna nie potrzebowała już w ogóle pomieszczeń fizycznych. W związku z tym decyzje i zaangażowanie osoby zarządzającej spółką zależną były wystarczające do tego, by spółka zależna mogła zawierać standardowe umowy o dystrybucję gier (z firmami Google, Apple itp.) oraz o sprzedaż reklam po prostu w drodze ich akceptacji. Dyrektorka spółki zależnej pełniła powierzone jej przez udziałowców funkcje w zakresie kierowania ogólnościową dystrybucją gier opracowywanych przez grupę oraz usprawniania tej dystrybucji. Dyrektorka, V.T., jest w pełni kompetentna do wykonywania tej funkcji, a przy tym jest w stanie zarządzać sprzedażą grupy. Nie było także potrzeby, aby spółka zależna miała stronę internetową, skoro jedynie dystrybuowała gry opracowywane przez inne podmioty; nie było też żadnej obiektywnej potrzeby, aby osoba zarządzająca miała odrębny (inny) adres e-mail, skoro używana była ta sama nazwa. Skarżąca podniosła ponadto, że spółka zależna nie była uzgodnieniem również dlatego, iż przynosiła regularny dochód (w samym okresie objętym kontrolą wygenerowała ona 166 762 000 EUR dochodu z działalności polegającej na dystrybucji gier); co więcej, spółka zależna była też kontrolowana przez organy podatkowe Zjednoczonego Królestwa oraz przez niezależną firmę audytorską, zaś w toku tych kontroli nie zgłoszono żadnych wątpliwości co do rzeczywistego prowadzenia przez nią działalności.

Powody wystąpienia z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 17 Zdaniem spółki Nordcurrent decyzja inspektoratu odbiega od orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości dotyczącego oceny korzyści podatkowej. Spółka

Nordcurrent twierdzi, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości uzyskanie korzyści podatkowej jest związane właśnie z utworzeniem spółki pośredniczącej, która daje możliwość wypłacania zwolnionych z podatku dywidend pomiędzy podmiotami prawnymi podlegającymi różnym systemom prawnym.

- 18 Komisja ds. sporów podatkowych zauważa, że Trybunał Sprawiedliwości wydał wytyczne interpretacyjne dotyczące elementów konstytutywnych nadużycia prawa i związanych z nimi dowodów. Na przykład w wyroku z dnia 26 lutego 2019 r., [T Danmark i Y Danmark], sprawy [połączone] C-116/16 i C-117/16[, EU:C:2019:135)], Trybunał Sprawiedliwości orzekł, że: „[z]a sztuczną konstrukcją można uznać grupę spółek, która nie została utworzona ze względów odzwierciedlających rzeczywistość ekonomiczną, której struktura jest czysto formalna i której głównym celem lub jednym z głównych celów jest uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego. Tak jest w szczególności w przypadku, gdy dzięki podmiotowi pośredniczącemu wprowadzonemu do struktury grupy pomiędzy spółką wypłacającą dywidendy a spółką z grupy, która jest ich właścicielem, unika się zapłaty podatku od dywidend” (pkt 100). „Spełnienie się szeregu przesłanek może potwierdzać istnienie nadużycia prawa, pod warunkiem że przesłanki te są obiektywne i spójne. Takimi przesłankami mogą być, w szczególności, istnienie spółek pośredniczących niemających gospodarczego uzasadnienia oraz czysto formalny charakter struktury grupy spółek, konstrukcji finansowych i pożyczek” (pkt 114).
- 19 W swoim oficjalnym podsumowaniu wyjaśnienia (komentarzu do) art. 32 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych inspektorat stwierdził, co następuje: „w przypadku gdy po uwzględnieniu wszystkich istotnych faktów i okoliczności zostanie ustalone, iż jeden z etapów uzgodnienia może nie być rzeczywisty, co oznacza, że nie został on wprowadzony z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość gospodarczą, ale istnienie takiego uzgodnienia nie jest związane z uzyskaniem korzyści podatkowej naruszającej przedmiot lub cel [dyrektywy 2011/96] (co oznacza, iż zobowiązanie podatkowe i kwota podatku nie ulegają zmianie po wyeliminowaniu uzgodnienia, które nie jest rzeczywiste), nie stosuje się środka zapobiegania nadużyciom”.
- 20 Z okoliczności postępowania wynika, że spółka zależna w niniejszej sprawie uzyskała dochód będący źródłem przedmiotowych dywidend z działalności wykonywanej w imieniu własnym, a nie w formie dywidend jako spółka pośrednicząca. W związku z tym spółka zależna w niniejszej sprawie nie była spółką pośredniczącą zintegrowaną ze strukturą grupy, lecz spółką osiągającą dochód, której zyski były wypłacane spółce dominującej w formie dywidend.
- 21 Przeanalizowawszy przepisy interpretacyjne odnoszące się do udziału jednostki pośredniczącej w łańcuchu wypłat dywidend, komisja ds. sporów podatkowych powzięła wątpliwość, czy, na potrzeby stosowania klauzuli zapobiegającej nadużyciom zawartej w dyrektywie 2011/96, uzyskanie korzyści podatkowej

w drodze otrzymania zwolnionych z podatku dywidend można powiązać ze spółką zależną, która nie jest spółką pośredniczącą zintegrowaną ze strukturą grupy i która osiąga zyski wypłacane następnie spółce dominującej, a więc w sytuacji, w której w przypadku wyeliminowania spółki zależnej w ogóle nie istniałyby dywidendy podlegające (zysk podlegający) opodatkowaniu.

- 22 W postępowaniu głównym inspektorat nie kwestionuje ani utworzenia spółki zależnej, ani też działalności realizowanej przez nią przed okresem objętym kontrolą; ocena uzgodnienia została przeprowadzona w okresie objętym kontrolą (2018–2019), co oznacza, że okoliczności dotyczące dokonanego przez inspektorat ustalenia o istnieniu uzgodnienia odnoszą się wyłącznie do chwili wypłaty (otrzymania) zwolnionych z podatku dywidend, w związku z czym, jak twierdzi inspektorat, nie jest on zobowiązany do oceny ani okoliczności utworzenia spółki zależnej, ani też okoliczności dotyczących jej działalności przed okresem objętym kontrolą. Inspektorat zauważa ponadto, że z informacji otrzymanych od organów podatkowych Zjednoczonego Królestwa nie wynika, aby zasoby kadrowe i rzeczowe spółki zależnej w latach 2015–2017 różniły się od zasobów, które zidentyfikowano w okresie objętym kontrolą.
- 23 Spółka Nordcurrent podnosi, że organy podatkowe nie uwzględniły w należyty sposób okoliczności, które zaszły w okresie innym niż okres objęty kontrolą, to znaczy okoliczności związanych z utworzeniem spółki zależnej oraz ze zmianami w jej działalności, które doprowadziły do zmniejszenia skali jej działalności. Spółka zależna została utworzona w Zjednoczonym Królestwie z uzasadnionych powodów handlowych, a w latach 2009–2019 prowadziła w Zjednoczonym Królestwie rzeczywistą działalność gospodarczą. Zasadniczo uzasadnione powody handlowe opierają się na względach gospodarczych, biznesowych i osobistych, które doprowadziły do utworzenia spółki zależnej w Zjednoczonym Królestwie (Zjednoczone Królestwo było i jest jednym z czołowych światowych rynków gier wideo; potencjalni dystrybutorzy w Zjednoczonym Królestwie wymagali, aby spółki były utworzone i prowadziły rachunkowość w Zjednoczonym Królestwie; Zjednoczone Królestwo było państwem, w którym założyciele pobierali naukę, mieli miejsce zamieszkania oraz dysponowali siecią kontaktów), zaś uwarunkowania rynkowe ograniczały spółce Nordcurrent możliwość dystrybucji opracowywanych przez nią gier bezpośrednio z terytorium Litwy, ponieważ przez długi czas spółki litewskie nie miały dostępu do platform firm Apple i Google oraz do innych większych platform sprzedaży; ponadto zmiany w działalności spółki zależnej były spowodowane czynnikami obiektywnymi, które doprowadziły do spadku działalności. Gdy ustała potrzeba dystrybucji gier opracowywanych przez spółkę Nordcurrent oraz zakupu reklam gier za pośrednictwem spółki zależnej, w 2019 r. podjęta została decyzja o postawieniu spółki zależnej w stan likwidacji. Spółka Nordcurrent twierdzi ponadto, że działalność spółki zależnej przed okresem objętym kontrolą powinna była zostać przeanalizowana również z uwagi na fakt, iż przedmiotowe dywidendy wypłacone w 2018 r. pochodziły z zysków osiągniętych przez spółkę zależną w 2016 r., to znaczy w okresie poprzedzającym początek okresu objętego kontrolą (dywidendy wypłacone w 2019 r. pochodziły z zysków za 2018 r.).

- 24 W świetle przedstawionych powyżej przepisów odnoszących się do wprowadzenia uzgodnienia komisja ds. sporów podatkowych nie ma pewności, czy, na potrzeby uznania spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim za uzgodnienie samo w sobie, można stwierdzić, iż takie uzgodnienie zostało wprowadzone, jeżeli nie dokonano oceny okoliczności dotyczących utworzenia spółki zależnej oraz jej działalności poprzedzającej wypłatę dywidend, w których to okolicznościach istnieją uzasadnione powody handlowe przemawiające za utworzeniem spółki zależnej.
- 25 Inspektorat przedstawił przepisy art. 69 ust. 1 Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (ustawy Republiki Litewskiej o administracji podatkowej) i zauważył, że zgodnie z zawartą w tym artykule definicją korzyści podatkowej korzyść podatkowa powstaje, gdy celem jest całkowite uniknięcie zapłaty podatku.

Inspektorat, w swoich uwagach na temat tych aspektów klauzuli zapobiegającej nadużyciom [zawartej w dyrektywie 2011/96], które dotyczą korzyści podatkowej („głównym celem lub jednym z głównych celów wprowadzenia uzgodnienia było uzyskanie korzyści podatkowej”, „uzyskanie korzyści podatkowej narusza przedmiot lub cel dyrektywy”), stanął na stanowisku, że skorzystanie z dobrodziejstwa korzyści podatkowej poprzez wykorzystanie uzgodnienia (spółki zależnej mającej cechy uzgodnienia, które nie jest rzeczywiste) doprowadziło do osiągnięcia celu sprzecznego z dyrektywą 2011/96. Według inspektoratu spółka Nordcurrent uzyskała korzyść podatkową z samego tylko powodu, że skorzystała ze zwolnienia z opodatkowania przewidzianego w art. 35 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (czego skutkiem jest brak zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych). Inspektorat zauważył, że Trybunał orzekł, w kontekście pytań dotyczących wypłaty dywidend, iż umożliwienie tworzenia struktur finansowych, których jedynym celem jest uzyskanie korzyści podatkowych wynikających z zastosowania dyrektywy 90/435, nie jest zgodne z takimi celami, a wręcz przeciwnie – narusza prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego poprzez zakłócenie warunków konkurencji ([wyrok z dnia 26 lutego 2019 r., T Danmark i Y Danmark,] sprawy połączone C-116/16 i C-117/16[; EU:C:2019:135], pkt 79).

- 26 Spółka Nordcurrent nie zgadza się ze stanowiskiem inspektoratu, że skorzystanie ze zwolnienia z opodatkowania dywidend, które jest przewidziane w art. 35 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, stanowi samo w sobie korzyść podatkową uzyskaną przez spółkę Nordcurrent, niezależnie od kwoty i rodzaju oszczędności podatkowej, jaką podatnik mógł (jakiej podatnik nie mógł) faktycznie uzyskać. To stanowisko inspektoratu wiąże się z przyjęciem domniemania, że podatnik uzyskał korzyść podatkową, ponieważ otrzymał dywidendy od jednostki zagranicznej zgodnie z art. 35 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Spółka Nordcurrent podnosi, że ponieważ nie doszło do faktycznego uniknięcia opodatkowania ani do uzyskania oszczędności podatkowej, zwolnienie otrzymanych dywidend z opodatkowania nie narusza przedmiotu ani celu dyrektywy 2011/96. Spółka Nordcurrent argumentuje

również, że nie istnieje korzyść podatkowa, ponieważ spółka zależna osiągała zyski w Zjednoczonym Królestwie, zaś na Litwie stawka podatku dochodowego od osób prawnych z tytułu podlegającego opodatkowaniu zysku jest niższa (15 %) aniżeli w Zjednoczonym Królestwie (24 %). Spółka zależna w Zjednoczonym Królestwie osiągnęła, od jej utworzenia do likwidacji, całkowity zysk netto w wysokości 8 289 930 GBP, od którego odprowadziła do budżetu Zjednoczonego Królestwa kwotę 2 112 598 GBP (2 670 639 EUR) tytułem podatku dochodowego od osób prawnych. Zdaniem spółki Nordcurrent w Zjednoczonym Królestwie zapłacono podatek wyższy aniżeli w sytuacji, w której spółka Nordcurrent musiałaby zapłacić podatek na Litwie (według inspektoratu aby móc stwierdzić, gdzie zapłacono by wyższy podatek dochodowy od osób prawnych, najpierw trzeba ustalić dochody i koszty spółki zgodnie z przepisami litewskiej ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, czego tymczasem nie uczyniono).

- 27 Według inspektoratu sam fakt zapłaty podatków w Zjednoczonym Królestwie nie stanowi powodu, aby wykluczyć możliwość uznania spółki brytyjskiej za uzgodnienie, jeżeli spółka ta stanowiła uzgodnienie, które nie było rzeczywiste i nie zostało wprowadzone z uzasadnionych powodów handlowych.
- 28 W świetle przedstawionych powyżej przepisów odnoszących się do różnicy w traktowaniu korzyści podatkowych komisja ds. sporów podatkowych nie ma pewności, czy, w przypadku gdy spółka zależna, która opodatkowuje osiągnięte zyski w państwie swojej siedziby, a następnie wypłaca z tych zysków dywidendy, które nie podlegają opodatkowaniu w państwie spółki dominującej, zostaje uznana za uzgodnienie, wystarczy stwierdzić, iż głównym celem lub jednym z głównych celów uzgodnienia jest uzyskanie korzyści podatkowej naruszającej przedmiot lub cel dyrektywy 2011/96. Ponadto powstaje pytanie, czy okoliczności dotyczące faktu, że zyski osiągnięte w imieniu spółki zależnej podlegały opodatkowaniu w państwie członkowskim siedziby, należy uznać za istotne na potrzeby podważenia ustalenia, iż uzyskano korzyść podatkową naruszającą przedmiot lub cel dyrektywy 2011/96, lub też ustalenia o istnieniu uzgodnienia.
- 29 Rozbieżne bądź też sprzeczne stanowiska w przedmiocie wykładni prawa Unii i orzecznictwa Trybunału znalazły wyraźne odzwierciedlenie w pismach procesowych stron oraz w opiniach wyrażonych na posiedzeniu, w związku z czym komisja ds. sporów podatkowych zwraca się do Trybunału o przedstawienie wykładni w odniesieniu do kwestii stosowania klauzuli zapobiegającej nadużyciom zawartej w dyrektywie 2011/96.
- 30 Komisja ds. sporów podatkowych zwraca uwagę, że wspólna minimalna klauzula zapobiegająca nadużyciom zawarta w dyrektywie 2011/96 została wprowadzona w celu zapobiegania nadużywaniu dyrektywy 2011/96 i zapewnienia większej spójności jej stosowania w poszczególnych państwach członkowskich ([motyw 5] dyrektywy 2015/121). Trybunał nie wypowiedział się jeszcze w przedmiocie implementacji przepisów klauzuli zapobiegającej nadużyciom zawartej w dyrektywie 2011/96 w przypadkach, w których należy ustalić, czy zwolnienie

z opodatkowania może być zastosowane na poziomie odbiorcy dywidend (spółki dominującej) w odniesieniu do dywidend wypłacanych przez spółkę zależną zarejestrowaną w państwie członkowskim.

- 31 [...] [informacje niemające związku z przedstawionymi pytaniami prejudycjalnymi]
- 32 Odpowiedzi na te pytania są istotne i niezbędne dla rozstrzygnięcia sporu podatkowego między spółką Nordcurrent a inspektorem, który zawiął przed komisją ds. sporów podatkowych, ponieważ to właśnie wykładnia przedmiotowych przepisów prawa rozstrzyga, czy zasadne jest opodatkowanie spółki Nordcurrent oraz czy inspektorat jest uprawniony do obliczenia kwoty podatku dochodowego od osób prawnych należnego od spółki Nordcurrent.
- 33 Komisja ds. sporów podatkowych uważa również, że odesłanie do Trybunału na etapie badania sporu podatkowego przed wniesieniem skargi jest użyteczne dla sprawnego rozpatrywania sporów podatkowych.

Komisja ds. sporów podatkowych [...] [odesłanie do przepisów prawa procesowego] postanawia, co następuje:

1. Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej zostają przekazane w celu wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym następujące pytania:

1. Czy, w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie, praktyka krajowa, zgodnie z którą spółce dominującej w danym państwie członkowskim nie przyznaje się zwolnienia z opodatkowania dywidend w odniesieniu do dywidend otrzymanych od spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim z tego powodu, że taka spółka zależna została uznana za uzgodnienie, w przypadku gdy spółka zależna nie jest spółką pośredniczącą, a zyski wypłacone w formie dywidend pochodzą z działalności wykonywanej w imieniu spółki zależnej, tak iż wyeliminowanie spółki zależnej prowadziłoby do sytuacji, w której nie istniałyby żadne zyski lub nie doszłoby do żadnej wypłaty dywidend, jest zgodna z celami klauzuli zapobiegającej nadużyciom zawartej w dyrektywie 2011/96?

2. Na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy praktyka krajowa, zgodnie z którą, na potrzeby uznania spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim za uzgodnienie samo w sobie, dokonuje się oceny okoliczności istniejących w chwili wypłaty dywidendy, w przypadku gdy utworzenie spółki zależnej jest uzasadnione powodami handlowymi, jest zgodna z celami klauzuli zapobiegającej nadużyciom zawartej w dyrektywie 2011/96?

3. Czy klauzula zapobiegająca nadużyciom zawarta w dyrektywie 2011/96 może być interpretowana w ten sposób, że w sytuacji, gdy spółka dominująca otrzymała dywidendy od spółki zależnej z siedzibą w innym państwie członkowskim, która to spółka zależna została uznana za uzgodnienie, samo to uznanie wystarcza dla stwierdzenia, iż spółka dominująca, poprzez zastosowanie

zwolnienia z opodatkowania dywidend, uzyskała korzyść podatkową naruszającą przedmiot lub cel [dyrektywy 2011/96]? Ponadto czy okoliczności dotyczące faktu, że zyski osiągnięte przez spółkę zależną, która została uznana za uzgodnienie, podlegały podatkowi dochodowemu od osób prawnych w państwie członkowskim siedziby zgodnie z przepisami krajowymi obowiązującymi w tym państwie członkowskim, należy uważać za istotne na potrzeby podważenia ustalenia, iż uzyskano korzyść podatkową, lub też ustalenia o istnieniu uzgodnienia?

2. [...]

[standardowe formuły proceduralne i skład komisji ds. sporów podatkowych]