

Lieta C-228/24**Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu****Iesniegšanas datums:**

2024. gada 26. marts

Iesniedzējtiesa:*Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės
(Lietuva)***Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2024. gada 20. februāris

Prasītāja:*Nordcurrent group UAB***Atbildētāja:***Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų
ministerijos*

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**
(Lietuvos Republikas valdības pakļautībā esošā Nodokļu strīdu komisija)

**LĒMUMS
PAR “NORDCURRENT GROUP” UAB 2023. GADA 13. DECEMBRA
SŪDZĪBU**

[..]

Lietuvos Republikas valdības Nodokļu strīdu komisija (turpmāk tekstā – “Nodokļu strīdu komisija”) [..] [Nodokļu strīdu komisijas sastāvs] ir izskatījusi privātas sabiedrības ar ierobežotu atbildību *Nordcurrent group* (turpmāk tekstā – “*Nordcurrent*” vai “prasītāja”) 2023. gada 13. decembra sūdzību par *Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos* (Lietuvos Republikas Finanšu ministrijas pakļautībā esošā Valsts nodokļu inspekcija; turpmāk tekstā – “inspekcija”) 2020. gada 22. novembra lēmumu Nr. 69-93 (turpmāk tekstā – “apstrīdētais lēmums”). Prasītājas pārstāvji [..] [prasītājas

pārstāvju un inspekcijas pārstāvju vārdi] attālināti piedalījās Nodokļu strīdu komisijas 2024. gada 9. janvāra sēdē.

Nodokļu strīdu komisija ir konstatējusi turpmāk minēto:

[..] [tiesības vērsties Tiesā saskaņā ar LESD 267. pantu]. Tiesa 2010. gada 21. oktobra spriedumā *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09 [EU:C:2010:627]) secināja, ka Nodokļu strīdu komisija ir tiesa EKL 234. panta izpratnē (un tādējādi arī Līguma par Eiropas Savienības darbību 267. panta izpratnē).

Juridiskais pamats

Savienības tiesības

- 1 Saskaņā ar Līguma par Eiropas Savienības darbību 288. panta [trešo daļu] direktīvas tām dalībvalstīm, kurām tās adresētas, uzliek saistības attiecībā uz sasniedzamo rezultātu, bet ļauj šo valstu iestādēm noteikt to īstenošanas formas un metodes.
- 2 Direktīvas 2011/96/ES¹ (2011. gada 30. novembris) par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs (turpmāk tekstā – “Direktīva 2011/96/ES”), nolūks ir dividendes un pārējo peļņas sadali, ko meitasuzņēmumi maksā saviem mātesuzņēmumiem, atbrīvot no nodokļa, kas ieturams izcelsmes vietā, un novērst nodokļu dubultu uzlikšanu šādiem ienākumiem mātesuzņēmuma līmenī [3. apsvērums].
- 3 Saskaņā ar Padomes Direktīvas (ES) 2015/121 (2015. gada 27. janvāris), ar ko groza Direktīvu 2011/96/ES par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs (turpmāk tekstā – “Direktīva 2015/121”), [6., 7. un 8. apsvērumu]:

“(6) Ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikumu piemērošanai vajadzētu būt samērīgai un būtu jākalpo konkrētam mērķim, proti, cīnīties pret tādām struktūrām vai struktūru virknēm, kas nav īstas, t.i., tādām, kuras neatspoguļo ekonomisko realitāti.

(7) Minētajā nolūkā, izvērtējot, vai struktūra vai struktūru virknes ir ļaunprātīgas, dalībvalstu nodokļu iestādēm būtu jāveic objektīva visu attiecīgo faktu un apstākļu analīze.

(8) Lai arī dalībvalstīm būtu jāizmanto noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu, lai cīnītos pret struktūrām, kuras visā pilnībā nav īstas, varētu arī būt gadījumi, kad konkrēti struktūru posmi vai daļas, individuāli vērtējot, nav īsti

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

Dalībvalstīm būtu jāspēj izmantot noteikumu par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu arī, lai cīnītos pret minētajiem konkrētajiem posmiem vai daļām, neskarot pārējos – īstos – struktūras posmus vai daļas. Tas maksimāli palielinātu noteikuma par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu efektivitāti, vienlaikus nodrošinot tā samērīgumu. “Tiktāl, ciktāl pieeja” var būt efektīva gadījumos, ja attiecīgās vienības kā tādas ir īstas, bet, piemēram, daļas, no kurām notiek peļņas sadale, nav pilnībā attiecinātas uz nodokļu maksātāju, kas veic uzņēmējdarbību dalībvalstī, t.i., ja vienošanās, pamatojoties uz tās juridisko formu, nodod daļu īpašumtiesības, bet to raksturs neatspoguļo ekonomisko realitāti.”

- 4 Direktīvas 2011/96 [, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2015/121,] 1. panta 2. un 3. punktā (turpmāk tekstā – “Direktīvas 2011/96 noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu”) noteikts:

“2. Dalībvalstis nepiešķir šīs direktīvas sniegtās priekšrocības struktūrai vai struktūru virknēm, kuras, tā kā ir izveidotas vienīgi vai galvenokārt ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības, kas ir pretrunā šīs direktīvas priekšmetam vai nolūkam, ņemot vērā visus attiecīgos faktus un apstākļus, nav īstas.

Struktūra var ietvert vairākus posmus vai daļas.

3. Šā panta 2. punkta nolūkos struktūra vai struktūru virkne ir uzskatāma par tādu, kas nav īsta, tiktāl, ciktāl tā nav izveidota pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, kas atspoguļo ekonomisko realitāti.”

- 5 Direktīvas 2011/96 [, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2015/121,] [4.–6. apsvērumā] noteikts: “(4) Dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbību grupēšana var būt vajadzīga, lai Savienībā radītu nosacījumus, kas ir analogi atsevišķas valsts iekšējā tirgus nosacījumiem, un tādējādi nodrošinātu šāda iekšējā tirgus efektīvu funkcionēšanu. Ierobežojumiem, grūtībām vai traucējumiem, ko rada, *inter alia*, dalībvalstu nodokļu noteikumi, nevajadzētu attiekties uz šādām operācijām. Šā iemesla dēļ attiecībā uz dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbību grupēšanu ir jāparedz nodokļu noteikumi, kas no konkurences viedokļa ir neitrāli, lai uzņēmumi varētu piemēroties iekšējā tirgus prasībām, celt ražīgumu un uzlabot starptautisko konkurētspēju.

(5) Šāda grupēšana var izraisīt mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu grupu veidošanos.

(6) [...] Minētais trūkums bija jānovērš, ieviešot kopēju sistēmu, kas atvieglinātu uzņēmējdarbību grupēšanos Savienībā.”

- 6 Direktīvas 2011/96 [, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2015/121,] 1. pantā noteikts:

“1. Ikviena dalībvalsts piemēro šo direktīvu:

(a) sadalītai peļņai, ko minētās dalībvalsts uzņēmējsabiedrības saņem no saviem meitasuzņēmumiem citās dalībvalstīs;

[..]

[4. Šī direktīva neaizliedz piemērot valstu noteikumus vai arī līgumos ietvertus noteikumus, kas paredzēti, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu, krāpšanos nodokļu jomā vai nodokļu ļaunprātīgu izmantošanu.]”

- 7 Direktīvas 2011/96 [, kurā grozījumi izdarīti ar Direktīvu 2015/121,] 6. pantā noteikts: “Mātesuzņēmuma dalībvalsts nodokli, kas ieturams izcelsmes vietā, nevar uzlikt peļņai, ko šāda uzņēmējsabiedrība saņem no meitasuzņēmuma.”

Valsts tiesības

- 8 *Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas* (Lietuvas Republikas Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli; turpmāk tekstā – “Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli”) 35. panta 1. punkts paredz, ka dividendes, ko saņem Lietuvas uzņēmums no ārvalstu uzņēmumu akciju, kapitāla daļu vai citu tiesību turējuma vai ko saņem pastāvīgā pārstāvniecība no tai piesaistīto ārvalstu uzņēmumu akciju, kapitāla daļu vai citu tiesību turējuma, apliek ar uzņēmumu ienākuma nodokļa likmi 15 % apmērā, izņemot minētā panta 2. un 3. punktā paredzētos gadījumus.
- 9 Saskaņā ar Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 35. panta 2. punktu: “Dividendes, ko saņem Lietuvas uzņēmums no ārvalstu uzņēmumu akciju, kapitāla daļu vai citu tiesību turējuma vai ko saņem pastāvīgā pārstāvniecība no tai piesaistīto ārvalstu uzņēmumu akciju, kapitāla daļu vai citu tiesību turējuma, neuzliek nodokļus, ja šādas ārvalstu vienības ir reģistrētas vai citādi organizētas Eiropas Ekonomikas zonas valstī un ja to peļņa tiek aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli vai uzņēmumu ienākuma nodoklim līdzvērtīgu nodokli.”
- 10 Saskaņā ar Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 32. panta 6. punktu: “Šīs nodaļas [..] 35. panta 2. un 3. punkta noteikumi par dividenžu neaplikšanu ar nodokli neattiecas uz struktūru vai struktūru virknēm, kuras, tā kā ir izveidotas vienīgi vai galvenokārt ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības, kas ir pretrunā Padomes Direktīvas 2011/96/ES (2011. gada 30. novembris) par kopējo sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs, priekšmetam vai nolūkam, ņemot vērā visus attiecīgos faktus un apstākļus, nav īstas. Struktūra var ietvert vairākus posmus vai daļas. Struktūra vai struktūru virkne ir uzskatāma par tādu, kas nav īsta, tiktāl, ciktāl tā nav izveidota pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, kas atspoguļo ekonomisko realitāti.”

Pamatlietas fakti un pušu argumenti

- 11 Inspekcija veica *Nordcurrent* nodokļu pārbaudi un 2023. gada 23. maija pārbaudes ziņojumā [...] secināja, ka *Nordcurrent* bija jāaprēķina uzņēmumu ienākuma nodoklis 3 205 211,53 EUR apmērā par dividendēm, kas 2018.–2019. gadā tika saņemtas ieskaita veidā no Apvienotajā Karalistē reģistrētā meitasuzņēmuma *Nordcurrent Ltd* (turpmāk tekstā – “meitasuzņēmums”), jo tika konstatēts, ka pārbaudāmajā periodā meitasuzņēmums darbojās kā struktūra, kas nav īsta un kas nav izveidota pamatotu komerciālu iemeslu dēļ. Inspekcija uzskata, ka *Nordcurrent*, saņemot dividendes no meitasuzņēmuma, kas raksturojams kā struktūra, ieguva nodokļu priekšrocības, proti, uzņēmums pārkāpa Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 35. panta 2. punktu un izvairījās no uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas par saņemtajām dividendēm, izmantojot šajā pantā paredzēto atbrīvojumu no nodokļa (nodokļu priekšrocības). Turklāt tika konstatēts, ka *Nordcurrent* nepamatoti samazināja savu ar nodokli apliekamo 2018.–2019. gada peļņu, klasificējot 728 762,81 EUR komisijas naudu, kas samaksāta Apvienotās Karalistes meitasuzņēmumam par *Nordcurrent* spēļu izplatīšanu, kā pieļaujamus atskaitījumus. Tādēļ *Nordcurrent* tika piespriests samaksāt uzņēmumu ienākuma nodokli 586 722 EUR apmērā, nokavējuma procentus 222 028,08 EUR apmērā par minēto uzņēmumu ienākuma nodokli un naudas sodu 176 017 EUR apmērā par uzņēmumu ienākuma nodokļa nemaksāšanu.
- 12 Inspekcija norādīja, ka, lai gan *Nordcurrent* no meitasuzņēmuma saņemtās dividendes formāli atbilda nosacījumiem par atbrīvojumu no nodokļa uzlikšanas dividendēm, *Nordcurrent* faktiski bija saņēmusi dividendes no struktūras, par kuras pastāvēšanu liecināja šādi būtiski elementi:
- pārskata periodā (2018.–2019. gadā) meitasuzņēmumam nebija cilvēkresursu (izņemot vadītāju, kurš papildus šim uzņēmumam vadīja vēl 7 citus uzņēmumus), kas bija nepieciešami, ņemot vērā lielo spēļu apjomu, lielo lejupielāžu skaitu (piemēram, saskaņā ar *Google Play* veikala datiem viena no spēlēm tika lejupielādēta vairāk nekā 100 miljonus reižu, bet cita spēle tika lejupielādēta vairāk nekā 10 miljonus reižu) un izmantoto licencēto pārdošanas kanālu skaitu (45 prasītāja spēles tika izplatītas 13 licencētos pārdošanas kanālos ar meitasuzņēmuma nosaukumu);
 - pārskata periodā (2018.–2019. gadā) meitasuzņēmums neveica reālu saimniecisko darbību Apvienotajā Karalistē, jo nebija nevienas uzņēmējdarbības veikšanas vietas (uzņēmuma juridiskajā adresē bija reģistrēts liels skaits uzņēmumu, proti, 97 110 uzņēmumu, un adrese bija norādīta saskaņā ar Apvienotās Karalistes uzņēmumu adresu reģistrācijas pakalpojumu), kā arī nebija pieejami dati par uzņēmuma nekustamo īpašumu un citiem pamatlīdzekļiem, tīmekļa vietnēm vai e-pasta adresēm, kas tika izmantotas darbības veikšanai;
 - ņemot vērā lielo spēļu skaitu, klientu skaitu, izmantoto pārdošanas kanālu skaitu un lielos pārdošanas apjomus, Inspekcijai bija skaidrs, ka šādu darbību

faktiskai veikšanai bija vajadzīgi arī būtiski cilvēkresursi, piemēram, finanšu darbinieki, datu analītiķi un citi augsti kvalificēti darbinieki ar specifiskām zināšanām, tostarp speciālisti informācijas tehnoloģiju jomā, kā arī nepieciešamie materiālie resursi, piemēram, telpas, datortehnika, programmatūra u.c., kuru meitasuzņēmuma rīcībā nebija. Attiecīgi tika konstatēts, ka pārskata periodā meitasuzņēmums faktiski neveica savu darbību, jo nebija cilvēkresursu un citu resursu, un ka ar spēļu izstrādi un izplatīšanu saistītās darbības veica *Nordcurrent* darbinieki, kuriem bija piekļuve reklāmas platformām un spēļu izplatīšanas platformām;

– pārskata periodā *Nordcurrent* piederēja tā izstrādātās un atjauninātās spēles, kas tika izplatītas ar meitasuzņēmuma nosaukumu.

Struktūras atzīšanas pamatā bija arī informācija, kas iegūta no Apvienotās Karalistes nodokļu iestādēm (par meitasuzņēmuma cilvēkresursiem un materiālajiem resursiem).

- 13 *Nordcurrent* nepiekrita inspekcijas konstatējumiem un uzsāka strīdu par nodokļiem, iesniedzot sūdzību Nodokļu strīdu komisijai. Nodokļu strīdu komisija ar 2023. gada 2. oktobra lēmumu [...] uzdeva inspekcijai atkārtoti izskatīt *Nordcurrent* komentārus par pārbaudes ziņojumu un pieņemt jaunu lēmumu. Pēc prasītājas sūdzības atkārtotas izskatīšanas inspekcija ar apstrīdēto lēmumu nolēma apstiprināt inspekcijas pārbaudes ziņojumā izdarītos konstatējumus un aprēķinātās summas. *Nordcurrent* nepiekrita inspekcijas lēmumam un iesniedza sūdzību Nodokļu strīdu komisijai.
- 14 No lietā konstatētajiem faktiem izriet, ka *Nordcurrent* darbība kopš uzņēmuma dibināšanas ir saistīta ar ikdienas datorspēļu izstrādi un turpmāku izplatīšanu (saite uz prasītājas tīmekļa vietni: <https://www.nordcurrent.com>). *Nordcurrent Ltd* 2009. gada 1. maijā Apvienotajā Karalistē dibināja divi rezidenti, kas ir *Nordcurrent* uzņēmumu grupas sākotnējie dibinātāji un galvenie kontrolējošie akcionāri. Lai uzņēmuma struktūrvienības, kas nodarbojas ar datorspēļu izstrādi un izplatīšanu, apkopotu vienā uzņēmumu grupā, 2011. gadā *Nordcurrent Ltd* akcijas tika nodotas prasītājai, un tādējādi visa uzņēmumu grupa sāka darboties ar *Nordcurrent* nosaukumu. Līdz 2019. gada 20. decembrim *Nordcurrent* piederēja 100 % meitasuzņēmuma akciju, pēc tam akcijas tika nodotas vienam no sākotnējiem akcionāriem rezidentiem. Meitasuzņēmuma likvidācijas process tika pabeigts 2021. gada 5. janvārī.
- 15 Saskaņā ar *Nordcurrent* sniegto informāciju, uzsākot savu darbību, meitasuzņēmums bija visu *Nordcurrent* grupas uzņēmumu, kā arī citu neatkarīgu spēļu izstrādātāju izstrādāto spēļu izplatītājs visā pasaulē un visās platformās. 2017. gadā dažas meitasuzņēmuma izplatīšanas funkcijas tika nodotas *Nordcurrent*, proti, pēc saskaņošanas ar *Google* platformu spēles tika nodotas izplatīšanai, izmantojot *Nordcurrent* kontu; 2018. gadā tika mainīts uzņēmējdarbības modelis, nododot visus riskus saistībā ar zaudējumiem, kas radušies spēļu izstrādē, šīs izstrādes finansēšanā un reklāmā, no meitasuzņēmuma

uzņēmumam *Nordcurrent*, un no 2018. gada *Nordcurrent* ieguva visas tiesības uz spēlēm, bet meitasuzņēmums palika tikai izplatītājs; līdz brīdim, kad *Nordcurrent* izdevās noslēgt tiešus līgumus ar *Apple* un pārējām datorspēļu izplatīšanas platformām, meitasuzņēmums darbojās kā starpnieks (meitasuzņēmums darbojās kā starpnieks starp *Nordcurrent* un spēļu izplatīšanas platformām un starp *Nordcurrent* un spēļu reklāmdevējiem, par ko saņēma komisijas maksu); no 2019. gada beigām funkcijas, kas saistītas ar spēļu izplatīšanu un reklāmas iegādi, vairs netika veiktas ar meitasuzņēmuma starpniecību, un tika pieņemts lēmums par meitasuzņēmuma likvidāciju. Saskaņā ar 2018. gada 1. decembra līguma noteikumiem prasījās pēc tam, kad no meitasuzņēmuma bija saņēmusi pārdošanas pārskatus par pārdošanu, reklāmas izdevumiem un meitasuzņēmumam maksājamām komisijas maksām, izrakstīja meitasuzņēmumam rēķinus, un tajos norādītās summas *Nordcurrent* iekļāva uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzē Lietuvā par 2018. un 2019. gadu.

- 16 *Nordcurrent* nepiekrīta inspekcijas secinājumam par struktūras atzīšanu un uzsvēra, ka meitasuzņēmuma izveide un tā veiktās darbības radīja *Nordcurrent* reālus komerciālus ieguvumus un ka meitasuzņēmuma resursi atbilda šādām darbībām nepieciešamajiem resursiem. Apvienotās Karalistēs meitasuzņēmums bija vajadzīgs kā pārdošanas kanāls, proti, tāpēc, ka attiecīgajos periodos nebija iespējas pārdot spēles no Lietuvas (pirms attiecīgajiem periodiem nebija iespējas izplatīt spēles tieši no Lietuvas, izmantojot *Google* vai *Apple*, un prasījās šos apstākļus nevarēja ietekmēt). Ņemot vērā meitasuzņēmuma darbības raksturu un izmaiņas tajā, fiziskās telpas bija nepieciešamas tikai sākotnēji un nebija nepieciešamas turpmākajā darbības periodā. Konkrētāk, pirms 2010.–2011. gada perioda, kad meitasuzņēmums izplatīja spēles uz fiziskiem datu nesējiem, tas bija noslēdzis līgumus ar konsignācijas noliktavām Apvienotajā Karalistē. Turpmākajā periodā, kad sākās elektronisko spēļu izplatīšana, meitasuzņēmumam fiziskas telpas vairs nebija vajadzīgas. Tādējādi meitasuzņēmuma vadītāja lēmumi un iesaistīšanās bija pietiekami, lai meitasuzņēmums varētu noslēgt standarta līgumus par spēļu izplatīšanu (*Google*, *Apple* utt.) un reklāmas pārdošanu, vienkārši piekrītot. Meitasuzņēmuma direktore veica akcionāru viņai uzticēto funkciju – pārvaldīt un veicināt grupas izstrādāto spēļu izplatīšanu visā pasaulē. Direktore V. T. ir pilnībā kompetenta un spējīga vadīt grupas pārdošanas darījumus. Turklāt meitasuzņēmumam nebija vajadzības izveidot tīmekļa vietni, ja tas izplatīja tikai citu uzņēmumu izstrādātas spēles, un nebija objektīvas vajadzības, lai vadītājam būtu atsevišķa (atšķirīga) e-pasta adrese, ja tika izmantots tas pats nosaukums. Turklāt prasījās apgalvoja, ka meitasuzņēmums nebija struktūra arī tāpēc, ka meitasuzņēmums regulāri guva ienākumus (pārskata periodā vien no spēļu izplatīšanas darbības tas guva ienākumus 166 762 000 EUR apmērā) un ka meitasuzņēmumu revidēja Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes un neatkarīga revīzijas firma, kas neradīja nekādas bažas par tā darbību faktisko izpildi.

Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu iesniegšanas pamatojums

- 17 *Nordcurrent* uzskata, ka inspekcija savā lēmumā atkāpās no Tiesas judikatūras attiecībā uz nodokļu priekšrocību novērtēšanu. *Nordcurrent* apgalvo, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru nodokļu priekšrocību iegūšana ir saistīta tieši ar starpnieksabiedrības izveidi, kas ļauj veikt no nodokļiem atbrīvotu dividenžu izmaksu starp dažādu jurisdikciju juridiskām personām.
- 18 Nodokļu strīdu komisija norāda, ka Tiesa ir sniegusi skaidrojošas norādes par to, kas ir tiesību ļaunprātīga izmantošana, un ar to saistītos pierādījumus. Piemēram, 2019. gada 26. februāra spriedumā [*T Denmark un Y Denmark* (apvienotās lietas C-116/16 un C-117/16, EU:C:2019:135)] Tiesa norādīja, ka “par mākslīgu shēmu var tikt uzskatīta sabiedrību grupa, kura nav izveidota tādu iemeslu dēļ, kas atspoguļo ekonomisko realitāti, kuras struktūra ir tīri formāla un kuras galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem ir iegūt nodokļu priekšrocību, kas ir pretrunā piemērojamo nodokļu tiesību mērķim vai nolūkiem. Tas tostarp tā ir, ja, pateicoties starpniekvienībai, kas grupas struktūrā ir novietota starp sabiedrību, kura maksā dividendes, un sabiedrību, kas ir to īpašuma beneficiāre, notiek izvairīšanās no nodokļu par dividendēm samaksas” (100. punkts). “Virtnes norāžu esamība var apliecināt tiesību ļaunprātīgas izmantošanas esamību, ja šīs norādes ir objektīvas un saskanīgas. Šādas norādes tostarp var veidot arī starpnieksabiedrību pastāvēšana, kam nav saimnieciska pamatojuma, kā arī sabiedrību grupas, finanšu shēmas un aizdevumu tīri formālais raksturs” (114. punkts).
- 19 Inspekcija savā Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 32. panta 6. punkta oficiālajā kopsavilkuma interpretācijā (komentārā) ir norādījusi: “Ja, ņemot vērā visus attiecīgos faktus un apstākļus, tiek konstatēts, ka viens no struktūras posmiem, iespējams, nav īsts, proti, tas nav izveidots pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, kas atspoguļo ekonomisko realitāti, bet šādas struktūras pastāvēšana nav saistīta ar tādu nodokļu priekšrocību iegūšanu, kas ir pretrunā [Direktīvas 2011/96] priekšmetam vai nolūkam (proti, nodokļu saistības un nodokļa summa paliek nemainīgas pēc tam, kad ir likvidēta struktūra, kas nav īsta), ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas pasākums netiek piemērots.”
- 20 No lietas apstākļiem izriet, ka šajā gadījumā meitasuzņēmums ienākumus, kas bija strīdīgo dividenžu avots, saņēma no darbībām, kuras veica savā vārdā, nevis dividenžu veidā kā starpnieksabiedrība. Tādējādi šajā gadījumā meitasuzņēmums nebija starpnieksabiedrība, kas iekļauta grupas struktūrā, bet gan ienākumus nesošs uzņēmums, kura peļņa dividenžu veidā tika izmaksāta mātesuzņēmumam.
- 21 Izanalizējot interpretācijas noteikumus par starpniekvienības iesaistīšanu dividenžu izmaksas ķēdē, Nodokļu strīdu komisijai nav skaidrs, vai Direktīvas 2011/96 noteikuma par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu izpratnē nodokļu priekšrocību gūšana no dividenžu, kas nav aplikamas ar nodokli, saņemšanas var būt saistīta ar meitasuzņēmumu, kas nav grupas struktūrā iekļauta starpniekvienība un kas rada peļņu, kura pēc tam tiek izmaksāta

- mātesuzņēmumam, proti, ja meitasuzņēmuma likvidēšanas gadījumā dividendes (peļņa) vispār nebūtu jāapliek ar nodokli.
- 22 Pamatlietā inspekcija neapšaubā ne meitasuzņēmuma dibināšanu, ne meitasuzņēmuma darbību pirms pārskata perioda; struktūras novērtējums tika veikts pārskata periodā (2018.–2019. gadā), proti, apstākļi, kas saistīti ar inspekcijas konstatējumu par struktūras esamību, attiecas tikai uz dividenžu, kas nav apliekamas ar nodokli, izmaksas (saņemšanas) brīdi, un tādēļ, inspekcijas ieskatā, tai nav jāvērtē ne meitasuzņēmuma dibināšanas apstākļi, ne arī tā darbības apstākļi pirms pārskata perioda. Turklāt inspekcija norāda, ka no Apvienotās Karalistes nodokļu iestādēm saņemtā informācija neliecina, ka 2015.–2017. gadā meitasuzņēmuma cilvēkresursi un materiālie resursi būtu bijuši atšķirīgi no tiem, kas tika konstatēti pārskata periodā.
- 23 *Nordcurrent* apgalvo, ka nodokļu administrācija nav pienācīgi ņemusi vērā apstākļus, kas nav saistīti ar pārskata periodu, proti, apstākļus, kas attiecas uz meitasuzņēmuma dibināšanu un tā darbības izmaiņām, kuru rezultātā samazinājās tā darbības apjoms. Meitasuzņēmums tika dibināts Apvienotajā Karalistē pamatotu komerciālu iemeslu dēļ un no 2009. līdz 2019. gadam veica reālu komercdarbību Apvienotajā Karalistē. Pamatotu komerciālu iemeslu pamatā būtībā ir ekonomiskie, uzņēmējdarbības un personiskie iemesli, kas pamatoja meitasuzņēmuma dibināšanu Apvienotajā Karalistē (Apvienotā Karaliste bija un joprojām ir viens no vadošajiem videospēļu tirgiem pasaulē; potenciālajiem izplatītājiem Apvienotajā Karalistē bija nepieciešams, lai uzņēmumi būtu reģistrēti un tiem būtu konti Apvienotajā Karalistē; Apvienotā Karaliste bija dibinātāju studiju, dzīvesvietas un kontaktu vieta); tirgus apstākļi ierobežoja *Nordcurrent* iespējas izplatīt tās izstrādātās spēles tieši no Lietuvas, jo ilgu laiku Lietuvas uzņēmumi nevarēja piekļūt *Apple*, *Google* vai citām lielākām pārdošanas platformām; darbības izmaiņas bija saistītas ar objektīviem faktoriem, kas izraisīja darbības apjoma samazināšanos. Pēc tam, kad vairs nebija vajadzības izplatīt *Nordcurrent* izstrādātās spēles un iegādāties spēļu reklāmu ar meitasuzņēmuma starpniecību, tika nolemts 2019. gadā meitasuzņēmumu likvidēt. Turklāt *Nordcurrent* apgalvo, ka meitasuzņēmuma darbība pirms pārskata perioda bija jāpārbauda, ņemot vērā arī to, ka attiecīgās 2018. gadā izmaksātās dividendes radās no meitasuzņēmuma peļņas 2016. gadā, t.i., periodā pirms pārskata perioda sākuma (2019. gadā izmaksātās dividendes radās no 2018. gada peļņas).
- 24 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos noteikumus par struktūras izveidošanu, Nodokļu strīdu komisijai nav skaidrs, vai, lai atzītu citā dalībvalstī reģistrētu meitasuzņēmumu par struktūru kā tādu, var konstatēt, ka šāda struktūra ir izveidota, neizvērtējot apstākļus, kas saistīti ar meitasuzņēmuma izveidi un tā darbību pirms dividenžu izmaksas, ja meitasuzņēmums ir izveidots pamatotu komerciālu iemeslu dēļ.
- 25 Inspekcija atsaucās uz *Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas* (Lietuvas Republikas likums par nodokļu administrēšanu) 69. panta 1. punkta noteikumiem un norādīja, ka saskaņā ar minētajā pantā sniegto nodokļu

priekšrocību definīciju nodokļu priekšrocības rodas tad, ja to mērķis ir pilnībā izvairīties no nodokļu maksāšanas.

Savos komentāros par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikuma nodokļu priekšrocību aspektiem [Direktīvā 2011/96] (“struktūra ir izveidota vienīgi vai galvenokārt ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības”, “nodokļu priekšrocību gūšana ir pretrunā šīs direktīvas priekšmetam vai nolūkam”) inspekcija pauda nostāju, ka nodokļu priekšrocību gūšana, izmantojot struktūru (meitasuzņēmumu, ko nevarēja uzskatīt par īstu struktūru), sasniedza nolūku, kas ir pretrunā Direktīvas 2011/96 noteikumiem. Inspekcija uzskata, ka *Nordcurrent* ieguva nodokļu priekšrocības tikai tāpēc, ka tā izmantoja Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 35. panta 2. punktā paredzēto atbrīvojumu no nodokļiem (kā rezultātā nav jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis). Inspekcija norādīja, ka Tiesa saistībā ar jautājumiem par dividendžu izmaksāšanu ir atzinusi, ka tādu finanšu shēmu izveides atļaušana, kuru vienīgais mērķis ir gūt labumu no nodokļu priekšrocībām, kas izriet no Direktīvas 90/435 piemērošanas, nebūtu saderīga ar šādiem mērķiem un – gluži pretēji – apdraudētu iekšējā tirgus darbību, kropļojot konkurences nosacījumus ([spriedums, 2019. gada 26. februāris, *T Danmark un Y Denmark*,] apvienotās lietas C-116/16 un C-117/16 [EU:C:2019:135], 79. punkts).

- 26 *Nordcurrent* nepiekrīt inspekcijas nostājai, ka Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 35. panta 2. punktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļa par dividendēm izmantošana pati par sevi ir *Nordcurrent* iegūta nodokļu priekšrocība neatkarīgi no tā, cik un kādus nodokļus nodokļu maksātājs faktiski (ne)varēja ietaupīt. Šāda inspekcijas nostāja nozīmē izmantot prezumpciju, ka nodokļu maksātājs, saņemot dividendes no ārvalstu uzņēmuma, ir guvis nodokļu priekšrocības saskaņā ar Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 35. panta 2. punktu. *Nordcurrent* apgalvo, ka atbrīvojums no nodokļiem par saņemtajām dividendēm, ja nav faktiskas izvairīšanās no nodokļu maksāšanas vai nodokļu ietaupījuma, nav pretrunā Direktīvas 2011/96 priekšmetam un nolūkam. *Nordcurrent* arī apgalvo, ka nodokļu priekšrocību nav, jo meitasuzņēmums Apvienotajā Karalistē bija rentabls un Lietuvā ar nodokli apliekamajai peļņai tiek piemērota zemāka uzņēmumu ienākuma nodokļa likme (15 %) nekā Apvienotajā Karalistē (24 %). Apvienotās Karalistes meitasuzņēmums no tā dibināšanas līdz likvidācijai guva kopējo tīro peļņu 8 289 930 GBP apmērā, no kuras tas samaksāja uzņēmuma ienākuma nodokli Apvienotās Karalistes budžetā 2 112 598 GBP (2 670 639 EUR) apmērā. *Nordcurrent* uzskata, ka Apvienotajā Karalistē tika samaksāts lielāks nodoklis nekā tad, ja *Nordcurrent* būtu jāmaksā nodoklis Lietuvā (saskaņā ar inspekcijas sniegto informāciju, lai secinātu, kur būtu jāmaksā lielāks uzņēmuma ienākuma nodoklis, vispirms būtu jāizvērtē uzņēmuma ienākumi un izdevumi saskaņā ar Lietuvas Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli noteikumiem, bet tas nav izdarīts).
- 27 Saskaņā ar Inspekcijas viedokli pats fakts, ka Apvienotajā Karalistē ir maksāti nodokļi, nav iemesls, lai Apvienotās Karalistes uzņēmumu neuzskatītu par struktūru, ja uzņēmums ir bijusi struktūra, kas nav īsta un nav izveidota pamatotu komerciālu iemeslu dēļ.

- 28 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos noteikumus par atšķirīgu attieksmi pret nodokļu priekšrocībām, Nodokļu strīdu komisijai nav skaidrs, vai gadījumā, ja meitasuzņēmums, kurš savā reģistrācijas valstī gūto peļņu apliek ar nodokļiem un pēc tam no šīs peļņas izmaksā dividendes, kas nav apliekamas ar nodokļiem mātesuzņēmuma valstī, tiek atzīts par struktūru, ir pietiekami konstatēt, ka šīs struktūras galvenais nolūks vai viens no galvenajiem nolūkiem ir iegūt nodokļu priekšrocības, kas ir pretrunā Direktīvas 2011/96 priekšmetam vai nolūkam. Turklāt rodas jautājums, vai apstākļi, kas saistīti ar to, ka meitasuzņēmuma vārdā gūtā peļņa tika aplikta ar nodokli reģistrācijas dalībvalstī, ir uzskatāmi par būtiskiem, lai apstrīdētu konstatējumu, ka ir gūtas nodokļu priekšrocības, kas ir pretrunā Direktīvas 2011/96 priekšmetam vai nolūkam, vai ka ir pastāvējusi struktūra.
- 29 Atšķirīgās vai pretrunīgās nostājas par ES tiesību interpretāciju un Tiesas judikatūru ir skaidri atspoguļotas pušu procesuālajos rakstos un tiesas sēdē paustajos viedokļos, un tādēļ Nodokļu strīdu komisija lūdz Tiesu sniegt savu interpretāciju attiecībā uz Direktīvā 2011/96 paredzētā ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikuma piemērošanu.
- 30 Nodokļu strīdu komisija norāda, ka Direktīvā 2011/96 ietvertais kopīgais obligātais noteikums par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu tika ieviests, lai novērstu Direktīvas 2011/96 ļaunprātīgu izmantošanu un nodrošinātu lielāku tās piemērošanas saskaņotību dažādās dalībvalstīs ([Direktīvas 2015/121 5. apsvērum]). Tiesa vēl nav lēmusi par Direktīvas 2011/96 noteikumu par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu īstenošanu gadījumos, kad ir jāizlemj, vai dividendes, ko izmaksā dalībvalstī reģistrēts meitasuzņēmums, var tikt atbrīvotas no nodokļa dividenžu saņēmēja (mātesuzņēmuma) līmenī.
- 31 [...] [informācija, kas neattiecas uz jautājumiem].
- 32 Atbildes uz šiem jautājumiem ir būtiskas un vajadzīgas, lai atrisinātu starp *Nordcurrent* un inspekciju radušos nodokļu strīdu, ko izskata Nodokļu strīdu komisija, jo tieši no attiecīgo tiesību normu interpretācijas ir atkarīgs, vai *Nordcurrent* aplikšana ar nodokli ir pamatota un vai inspekcija ir tiesīga aprēķināt *Nordcurrent* maksājamā uzņēmuma ienākuma nodokļa summu.
- 33 Nodokļu strīdu komisija tāpat uzskata, ka, lai paātrinātu nodokļu strīdu izskatīšanu nodokļu strīda pirmstiesas stadijā, ir lietderīgi vērsties ar lūgumu Tiesā.

Nodokļu strīdu komisija [...] [atsauce uz procesuālo tiesību normām] nolemj:

1. uzdot Eiropas Savienības Tiesai šādus jautājumus prejudiciālā nolēmuma sniegšanai.

1. Vai tādos apstākļos, kādi ir šajā lietā, ar Direktīvā 2011/96 paredzētā ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikuma mērķiem ir saderīga tāda valsts prakse, saskaņā ar kuru dalībvalsts mātesuzņēmumam netiek piešķirts atbrīvojums no nodokļa par dividendēm attiecībā uz dividendēm, kas saņemtas no citā

dalībvalstī reģistrētas meitasuzņēmuma, pamatojoties uz to, ka šāds meitasuzņēmums ir atzīts par struktūru, ja meitasuzņēmums nav starpnieksabiedrība un dividendēs sadalītā peļņa ir gūta no darbībām, kas veiktas meitasuzņēmuma vārdā, un tādējādi meitasuzņēmuma likvidācija radītu situāciju, kad peļņas vispār nav vai dividendes netiek izmaksātas?

2. Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai ar Direktīvā 2011/96 paredzētā ļaunprātīgas izmantošanas novēršanas noteikuma mērķiem ir saderīga tāda valsts prakse, saskaņā ar kuru, lai citā dalībvalstī reģistrētu meitasuzņēmumu atzītu par struktūru kā tādu, tiek izvērtēti apstākļi dividenžu izmaksas brīdī, ja meitasuzņēmuma izveidošana ir pamatota ar komerciāliem apsvērumiem?

3. Vai Direktīvā 2011/96 ietvertu noteikumu par ļaunprātīgas izmantošanas novēršanu var interpretēt tādējādi, ka gadījumā, ja mātesuzņēmums ir saņēmis dividendes no citā dalībvalstī reģistrēta meitasuzņēmuma, kas ir atzīts par struktūru, ar šo atzīšanu vien ir pietiekami, lai konstatētu, ka mātesuzņēmums, piemērojot dividendēm atbrīvojumu no nodokļa, ir guvis nodokļu priekšrocības, kas ir pretrunā [Direktīvas 2011/96] priekšmetam vai nolūkam? Turklāt, vai apstākļi, kas saistīti ar to, ka meitasuzņēmuma, kas atzīts par struktūru, gūtā peļņa tika aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli reģistrācijas dalībvalstī saskaņā ar šajā dalībvalstī spēkā esošo valsts tiesisko regulējumu, ir uzskatāmi par būtiskiem, lai apstrīdētu konstatējumu, ka ir gūtas nodokļu priekšrocības vai ka ir pastāvējusi struktūra?

2. [..]

[procesuālās standartfrāzes un Nodokļu strīdu komisijas sastāvs]