

Asia C-228/24**Ennakkoratkaisupyyntö****Jättämispäivä:**

26.3.2024

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės
(Liettua)**Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

20.2.2024

Valittaja:

Nordcurrent group UAB

Vastapuoli:Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų
ministerijos

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**
(Liettuan tasavallan hallituksen yhteydessä toimiva veroriitalautakunta)

**VÄLIPÄÄTÖS
NORDCURRENT GROUP UAB:N 13.12.2023 TEKEMÄSTÄ
VALITUKSESTA**

[–]

Liettuan tasavallan hallituksen yhteydessä toimiva veroriitalautakunta (jäljempänä veroriitalautakunta) [–] [veroriitalautakunnan kokoonpano] on tutkinut rajavastuuyhtiö Nordcurrent groupin (jäljempänä Nordcurrent tai valittaja) Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijosin (Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön yhteydessä toimiva kansallinen verontarkastusviranomaisen, jäljempänä tarkastusviranomaisen) 22.11.2023 antamasta päätöksestä nro 69-93 (jäljempänä riidanalainen päätös) 13.12.2023 tekemän valituksen. Valittajan edustajat [–] [valittajan ja tarkastusviranomaisen

edustajien nimet] osallistuivat etäyhteydellä 9.1.2024 pidettyyn veroriitalautakunnan istuntoon.

Veroriitalautakunta toteaa seuraavaa:

[– –] [oikeus pyytää unionin tuomioistuimelta ennakkoratkaisua SEUT 267 artiklan nojalla] unionin tuomioistuin totesi 21.10.2010 antamassaan tuomiossa *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09[, EU:C:2010:627]), että veroriitalautakunta on EY 234 artiklassa (ja siten SEUT 267 artiklassa) tarkoitettu tuomioistuin.

Oikeusperusta

Unionin oikeus

- 1 SEUT 288 artiklan [kolmannen kohdan] mukaan direktiivi velvoittaa saavutettavaan tulokseen nähden jokaista jäsenvaltiota, jolle se on osoitettu, mutta jättää kansallisten viranomaisten valittavaksi muodon ja keinot.
- 2 Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 30.11.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/96/EU¹ (jäljempänä direktiivi 2011/96) tarkoitus on vapauttaa lähdeverosta osingot ja muut jaetut voitot, joita tytäryhtiöt maksavat emoyhtiölleen, ja välttää tällaisen tulon kaksinkertainen verotus emoyhtiön tasolla [(johdanto-osan kolmas perustelukappale)].
- 3 Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä annetun direktiivin 2011/96/EU muuttamisesta 27.1.2015 annetun neuvoston direktiivin (EU) 2015/121 (jäljempänä direktiivi 2015/121) [johdanto-osan kuudennessa, seitsemännessä ja kahdeksannessa perustelukappaleessa] todetaan seuraavaa:

”(6) Väärinkäytösten vastaisten säännösten soveltamisen olisi oltava oikeasuhteista, ja sen olisi tapahduttava erityisesti sellaisen järjestelyn tai sellaisten järjestelyjen sarjan estämiseksi, joka ei ole aito eli joka ei vastaa asian todellista taloudellista luonnetta.

(7) Tätä varten jäsenvaltioiden veroviranomaisten olisi objektiivisesti tarkasteltava kaikkia asiaan liittyviä tosiseikkoja ja olosuhteita arvioidessaan sitä, onko kyse järjestelystä tai järjestelyjen sarjasta, jolla pyritään väärinkäytöksiin.

(8) Samalla kun jäsenvaltioiden olisi sovellettava väärinkäytösten vastaista sääntöä järjestelyihin, jotka ovat kaikilta osin epäaitoja, saattaa esiintyä myös tapauksia, joissa järjestelyn yksittäiset vaiheet tai osat ovat sellaisenaan epäaitoja.

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

Jäsenvaltioiden olisi voitava soveltaa väärinkäytösten vastaista sääntöä myös näihin yksittäisiin vaiheisiin tai osiin, sanotun kuitenkaan vaikuttamatta muihin järjestelyn todellisiin vaiheisiin tai osiin. Tämä maksimoisi väärinkäytösten vastaisen säännön vaikuttavuuden ja takaisi sen oikeasuhteisuuden. Ilmaisuun 'siltä osin kuin' perustuva lähestymistapa voi olla tehokas tapauksissa, joissa asiaankuuluvat yhteisöt ovat itsessään aitoja, mutta joissa esimerkiksi voitonjaon perusteena olevien osuuksien ei katsota tosiasiasa kuuluvan veronmaksajalle, joka on sijoittautunut jäsenvaltioon, eli jos osuuksien omistus siirretään oikeudellisella järjestelyllä, jonka ominaisuudet eivät vastaa asian todellista taloudellista luonnetta.”

- 4 Direktiivin 2011/96[, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2015/121,] 1 artiklan 2 ja 3 kohdassa (jäljempänä direktiivissä 2011/96 vahvistettu väärinkäytösten vastainen sääntö) säädetään seuraavaa:

”2. Jäsenvaltiot eivät saa myöntää tähän direktiiviin perustuvia etuja sellaiselle järjestelylle tai järjestelyjen sarjalle, jonka päätarkoituksena tai yhtenä keskeisenä tarkoituksena on direktiivin kohteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saavuttaminen ja joka ei ole aito kaikki asiaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen.

Järjestelyyn voi sisältyä useampi kuin yksi vaihe tai osa.

3. Edellä olevaa 2 kohtaa sovellettaessa järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa on pidettävä epäaitona siltä osin kuin se ei perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat asian todellista taloudellista luonnetta.”

- 5 Direktiivin 2011/96[, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2015/121,] [johdanto-osan neljännessä, viidennessä ja kuudennessa perustelukappaleessa] todetaan seuraavaa: ”(4) Eri jäsenvaltioissa sijaitsevien yhtiöiden ryhmittäminen voi olla tarpeen sisämarkkinoita vastaavien olosuhteiden luomiseksi unionissa ja siten tällaisten sisämarkkinoiden toimivuuden varmistamiseksi. Näitä toimia ei saisi estää erityisillä jäsenvaltioiden verosäännöksistä johtuvilla rajoituksilla, epäedullisilla kohteluilla tai vääristymillä. Näin ollen tätä ryhmittämistä varten olisi säädettävä kilpailun kannalta neutraaleja verosäännöksiä, joilla yrityksille tehtäisiin mahdolliseksi mukautua sisämarkkinoiden vaatimuksiin, lisätä tuottavuuttaan ja vahvistaa kansainvälistä kilpailukykyään.

(5) Tämä ryhmittäminen voi johtaa emo- ja tytäryhtiöiden ryhmien perustamiseen.

(6) -- Tämä epäedullisuus oli tarpeen poistaa ottamalla käyttöön yhteinen järjestelmä ja helpottamalla näin yhtiöiden ryhmittämistä unionissa.”

- 6 Direktiivin 2011/96[, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2015/121,] 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Kunkin jäsenvaltion on sovellettava tätä direktiiviä:

(a) kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseville yhtiöille jaettuihin voittoihin, jotka ovat peräisin niiden muissa jäsenvaltioissa sijaitsevista tytäryhtiöistä;

--

[4. Tämä direktiivi ei estä sellaisten kansallisten säännösten tai sopimusmääräysten soveltamista, jotka ovat välttämättömiä veron välttämisen, veropetosten tai väärinkäytösten estämiseksi.]”

7 Direktiivin 2011/96[, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2015/121,] 6 artiklassa säädetään seuraavaa: ”Emoyhtiön sijaintijäsenvaltio ei saa kantaa lähdeveroa tämän yhtiön tytäryhtiöstään saamista voitoista.”

Kansallinen oikeus

8 Liettuan tasavallan yhteisöverolain (Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas, jäljempänä yhteisöverolaki) 35 §:n 1 momentissa säädetään, että liettualaisen yhteisön ulkomaisissa yhteisöissä omistamistaan osakkeista, osuuksista tai muista oikeuksista saamiin osinkoihin tai kiinteän toimipaikan ulkomaisissa yhteisöissä omistamistaan osakkeista, osuuksista tai muista oikeuksista saamiin osinkoihin, jotka luetaan tähän toimipaikkaan kuuluvaksi tuloksi, sovelletaan yhteisöverotuksessa 15 prosentin verokantaa, lukuun ottamatta kyseisen pykälän 2 ja 3 momentissa mainittuja tapauksia.

9 Yhteisöverolain 35 §:n 2 momentissa säädetään seuraavaa: ”Liettualaisen yhteisön ulkomaisissa yhteisöissä omistamistaan osakkeista, osuuksista tai muista oikeuksista saamia osinkoja tai kiinteän toimipaikan ulkomaisissa yhteisöissä omistamistaan osakkeista, osuuksista tai muista oikeuksista saamia osinkoja, jotka luetaan tähän toimipaikkaan kuuluvaksi tuloksi, ei veroteta, jos nämä ulkomaiset yhteisöt on perustettu tai muutoin muodostettu Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa ja jos niiden voitoista kannetaan yhteisövero tai yhteisöveroa vastaava vero.”

10 Yhteisöverolain 32 §:n 6 momentissa säädetään seuraavaa: ”Tämän luvun 35 §:n 2 ja 3 momentin osinkojen verottamatta jäämistä koskevia -- säännöksiä ei sovelleta sellaiseen järjestelyyn tai järjestelyjen sarjaan, jonka päätarkoituksena tai yhtenä keskeisenä tarkoituksena on eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 30.11.2011 annetun neuvoston direktiivin 2011/96/EU kohteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saavuttaminen ja joka ei ole aito kaikki asiaan liittyvät tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen. Järjestelyyn voi sisältyä useampi kuin yksi vaihe tai osa. Järjestelyä tai järjestelyjen sarjaa on pidettävä epäaitona siltä osin kuin se ei perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat asian todellista taloudellista luonnetta.”

Pääasian tosiseikat ja asianosaisten lausumat

- 11 Tarkastusviranomaisen teki Nordcurrentille verotarkastuksen ja päätteli 23.5.2023 päivätyssä tarkastuskertomuksessa –, että Nordcurrentin olisi pitänyt laskea yhteisövero 3 205 211,53 euron osingoille, jotka se oli saanut vuosilta 2018–2019 kuittauksena Nordcurrent Ltd:ltä, joka on sen Yhdistyneessä kuningaskunnassa perustettu tytäryhtiö (jäljempänä tytäryhtiö), todettuaan, että tarkastelujakson aikana tytäryhtiö oli luonteeltaan järjestely, joka ei ole aito eikä perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin. Tarkastusviranomaisen mukaan Nordcurrent sai veroetua nostamalla osinkoja tytäryhtiöstä, jota pidetään järjestelynä, joten se rikkoi yhteisöverolain 35 §:n 2 momenttia ja vältti yhteisöveron maksamisen osingoista kyseisessä pykälässä säädetyn verovapautuksen (veroetu) avulla. Tarkastusraportissa myös todettiin, että Nordcurrent oli perusteettomasti pienentänyt verotettavaa voittoa vuosilta 2018–2019 luokittelemalla Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevalle tytäryhtiölle Nordcurrentin pelien jakelusta maksamansa 728 762,81 euron provision sallituksi vähennykseksi. Tämän seurauksena Nordcurrent määrättiin maksamaan 586 722 euroa yhteisöverona, 222 028,08 euroa viivästyskorkoina ja 176 017 euroa veroseuraamuksena.
- 12 Tarkastusviranomaisen huomautti, että vaikka Nordcurrentin tytäryhtiöltä saamat osingot muodollisesti täyttivät osinkojen verottamatta jättämislle asetetut edellytykset, Nordcurrent oli tosiasiallisesti saanut osingot järjestelystä, jonka olemassaoloon viittasivat seuraavat olennaiset seikat:
- tytäryhtiöllä ei ollut tarkastelujakson aikana (vuosina 2018–2019) henkilöstöresursseja (lukuun ottamatta johtajaa, joka tytäryhtiön lisäksi johti seitsemää muuta yhtiötä), jotka kuitenkin olivat välttämättömiä pelien suuren määrän, latausten suuren lukumäärän (esim. Google Play Storen mukaan erästä valittajan peliä ladattiin yli 100 miljoonaa kertaa ja erästä toista yli 10 miljoonaa kertaa) ja käytettyjen lisensoitujen myyntikanavien määrän (valittajan peleistä 45:tä jaeltiin 13 lisensoidulla myyntikanavalla tytäryhtiön nimellä) takia;
 - tytäryhtiöllä ei ollut tarkastelujakson aikana (vuosina 2018–2019) tosiasiallista taloudellista toimintaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa, koska sillä ei ollut liiketoiminnan kotipaikkaa (yhtiön rekisteröintiosoitteeseen on rekisteröity suuri määrä yhtiöitä, yhteensä 97 110 yhtiötä, ja osoitetta tarjoaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa toimiva yritysten rekisteröintipalvelu, joka myy rekisteröintiosoittepalveluja), eikä yhtiön kiinteistöistä ja muista aineellisista käyttöomaisuushyödykkeistä, verkkosivustoista tai sähköpostiosoitteista, joita toiminnan harjoittamisessa mahdollisesti käytettiin, ole saatavilla mitään tietoja;
 - kun otetaan huomioon pelien suuri määrä, asiakasmäärä, käytettyjen myyntikanavien määrä ja suuret myyntimäärät, tarkastusviranomaisen mukaan oli ilmeistä, että tällaisen toiminnan tosiasiallinen harjoittaminen olisi vaatinut myös huomattavia henkilöstöresursseja, kuten taloushenkilöstöä, data-analyytikkoja ja muuta korkeasti koulutettua henkilöstöä, jolla on erityisasiantuntemusta, mukaan

lukien tietotekniikan asiantuntijoita, ja aineellisia resursseja, kuten toimitiloja, tietokonelaitteistoja, ohjelmistoja jne., joita tytäryhtiöllä ei ollut saatavillaan. Näin ollen todettiin, että tarkastelujakson aikana tytäryhtiö ei tosiasiallisesti harjoittanut toimintaa, koska sillä ei ollut tähän vaadittavia henkilöstö- ja muita resursseja, ja että pelien kehittämiseen ja jakeluun liittyvästä toiminnasta vastasivat Nordcurrentin työntekijät, joilla oli pääsy mainonta-alustoille ja pelien jakelualustoille.

– tarkastelujakson aikana Nordcurrentin omistuksessa oli sen itsensä kehittämiä ja päivittämiä pelejä, joita jaeltiin tytäryhtiön nimissä.

Järjestelyksi toteaminen perustui myös Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaisilta saatuihin (tytäryhtiön henkilöstöresursseja ja aineellisia resursseja koskeviin) tietoihin.

- 13 Nordcurrent kiisti tarkastusviranomaisen päätelmät ja pani vireille veroriidan veroriitalautakuntaan tekemällä valituksella. Veroriitalautakunta määräsi 2.10.2023 antamallaan päätöksellä [– –] tarkastusviranomaisen tutkimaan uudelleen Nordcurrentin tarkastuskertomuksesta esittämät huomautukset ja tekemään uuden päätöksen. Tutkittuaan valittajan valituksen uudelleen tarkastusviranomaisen päätti riidanalaisella päätöksellä pysyttää tarkastusviranomaisen tarkastuskertomuksessa tehdyt päätelmät ja laskelmat. Nordcurrent oli tyytymätön tähän tarkastusviranomaisen päätökseen ja valitti siitä veroriitalautakuntaan.
- 14 Käsiteltävän asian tosiseikoista ilmenee, että Nordcurrentin toiminta on sen perustamisesta lähtien liittynyt ajanvietepelien kehittämiseen ja myöhempään jakeluun (linkki valittajan verkkosivustolle: <https://www.nordcurrent.com>). Nordcurrent Ltd perustettiin 1.5.2009 Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ja sen perusti kaksi Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvaa henkilöä, jotka ovat Nordcurrent-konsernin alkuperäisiä perustajia ja siinä lopullista määräysvaltaa käyttäviä osakkeenomistajia. Liiketoimintayksiköiden keskittämiseksi yhteen tietokonepelien kehittämisen ja jakelun alalla toimivaan konserniin Nordcurrent Ltd:n osakkeet siirrettiin vuonna 2011 valittajalle, jolloin koko konserni alkoi toimia Nordcurrentin nimellä. Nordcurrent omisti 100 prosenttia tytäryhtiön osakkeista 20.12.2019 saakka, minkä jälkeen osakkeet siirrettiin toiselle Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvista alkuperäisistä osakkeenomistajista. Tytäryhtiön selvitystilamenettely saatettiin päätökseen 5.1.2021.
- 15 Nordcurrentin mukaan tytäryhtiö toimi toimintansa alkuvaiheessa kaikkien Nordcurrent-konsernin ja muiden itsenäisten pelisuunnittelijoiden kehittämien pelien jakelijana koko maailmassa ja kaikilla alustoilla. Vuonna 2017 jotkin tytäryhtiön jakelutoiminnoista siirrettiin Nordcurrentille, eli kun pelit oli muutettu yhteensopiviksi Google-alustan kanssa, ne siirrettiin jaeltavaksi Nordcurrentin tilin kautta; vuonna 2018 liiketoimintamallia muutettiin siirtämällä kaikki pelien kehittämisestä, niiden kehittämisen rahoittamisesta ja mainonnasta aiheutuvien tappioiden riskit tytäryhtiöltä Nordcurrentille, ja vuonna 2018 Nordcurrentista tuli

kaikkien pelioikeuksien haltija tytäryhtiön jäädessä pelkäksi jakelijaksi; siihen asti, kun Nordcurrent onnistui tekemään sopimukset suoraan Applen ja muiden tietokonepelien jakelualustojen kanssa, tytäryhtiö toimi välittäjänä (Nordcurrentin ja pelien jakelualustojen ja Nordcurrentin ja pelien mainostajien välillä, mistä sille maksettiin provisiota); vuoden 2019 lopusta lähtien pelien jakeluun ja mainonnan ostamiseen liittyviä toimintoja ei enää harjoitettu tytäryhtiön kautta, ja tytäryhtiö päätettiin asettaa selvitystilaan. Sen jälkeen, kun valittaja oli saanut tytäryhtiöltä myyntiraportit myynnistä, mainontakuluista ja tytäryhtiölle maksettavista provisioista, se toimitti tytäryhtiölle laskut 1.12.2018 tehdyn sopimuksen määräysten mukaisesti ja sisällytti laskuihin merkityt määrät Liettuassa vuosilta 2018 ja 2019 kannettavan yhtiöveron perusteeseen.

- 16 Nordcurrent kiisti tarkastusviranomaisen päätelmän, jonka mukaan kyseessä on järjestely, ja korosti, että tytäryhtiön perustaminen ja sen harjoittama toiminta tuottivat Nordcurrentille todellista liiketaloudellista hyötyä ja että tytäryhtiöllä oli kyseiseen toimintaan tarvittavat resurssit. Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautunutta tytäryhtiötä tarvittiin myyntikanavana, koska tarkastelujakson aikana pelejä ei ollut mahdollista myydä Liettuasta käsin (ennen kyseistä ajanjaksoa pelejä ei ollut mahdollista jaella suoraan Liettuasta Googlen tai Applen välityksellä eikä valittaja voinut itse vaikuttaa näihin olosuhteisiin). Tytäryhtiön toiminnan luonteen ja sen toiminnassa tapahtuneiden muutosten takia fyysisiä toimitiloja tarvittiin ainoastaan toiminnan alkuvaiheessa, eikä niitä tarvittu enää myöhemmässä vaiheessa. Vuosia 2010–2011 edeltäneen ajanjakson aikana, jolloin tytäryhtiö jakeli pelejä fyysisillä välineillä, sillä oli siis sopimuksia Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevien konsignaatiovarastojen kanssa. Sen jälkeisen ajanjakson aikana, jolloin alettiin jaella elektronisia pelejä, tytäryhtiö ei enää tarvinnut fyysisiä toimitiloja. Tytäryhtiön johtajan tekemät päätökset ja hänen toteuttamansa toimenpiteet olivat riittäviä, jotta tytäryhtiö pystyi tekemään vakiosopimuksia pelien jakelusta (Google, Apple jne.) ja mainonnan myynnistä vain hyväksymällä sopimukset. Tytäryhtiön johtaja hoiti osakkeenomistajien hänelle antamaa tehtävää, joka oli konsernin kehittämien pelien maailmanlaajuisen jakelun johtaminen ja helpottaminen. Johtajana toiminut V. T. oli täysin pätevä tähän tehtävään ja kykeni vastaamaan koko konsernin myynnistä. Tytäryhtiö ei myöskään tarvinnut verkkosivustoa silloin, kun se jakeli ainoastaan muiden yhteisöjen kehittämiä pelejä, eikä johtajalla objektiivisesti ottaen tarvinnut olla erillistä (eri) sähköpostiosoitetta käyttäessään samaa nimeä. Valittaja myös väitti, ettei tytäryhtiö ollut järjestely myöskään siksi, että se oli tuottanut säännöllisesti tuloja (pelkästään tarkastelujakson aikana sen pelinjakelutoiminnasta saamat tulot olivat 166 762 000 euroa), ja että Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset ja riippumaton tilintarkastusyhtiö olivat myös tehneet tytäryhtiössä tarkastuksia, joissa ei ollut tullut esiin mitään varsinaiseen toiminnan harjoittamisen liittyviä ongelmia.

Ennakkoratkaisupyynnön esittämisen syyt

- 17 Nordcurrentin mukaan tarkastusviranomaisen päätös poikkesi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä siltä osin kuin on kyse veroedun määrittämisestä. Nordcurrent väittää, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan veroedun saaminen liittyy nimenomaan sellaisen väliyhtiön perustamiseen, joka mahdollistaa verosta vapautettujen osinkojen maksamisen eri lainkäyttöalueilla sijaitsevien oikeudellisten yksiköiden välillä.
- 18 Veroriitalautakunta toteaa, että unionin tuomioistuin on antanut tulkintaohjeita oikeuden väärinkäytön tunnusmerkeistä ja niitä koskevista todisteista. Esim. 26.2.2019 antamassaan tuomiossa [T Danmark ja Y Denmark, C-116/16 ja C-117/16[, EU:C:2019:135)] unionin tuomioistuin totesi seuraavaa: ”Keinotekoisena järjestelynä voidaan pitää konsernia, jota ei ole perustettu taloudellista todellisuus pohjaa ilmentävistä syistä, jonka rakenne on täysin muodollinen ja jonka päätarkoituksena tai yhtenä sen päätarkoituksista on saada veroetuus, joka on sovellettavan verolainsäädännön tavoitteen tai tarkoituksen vastainen. Näin on erityisesti silloin, kun verojen maksaminen osingoista vältetään sen ansiosta, että konsernirakenteeseen lisätään väliyhteisö osinkoja maksavan yhtiön ja niiden saajana olevan samaan konserniin kuuluvan yhtiön väliin” (100 kohta). ”Useiden aihetodisteiden samanaikainen olemassaolo voi vahvistaa, että kyse on oikeuden väärinkäytöstä, kunhan nämä aihetodisteet ovat objektiivisia ja yhtäpitäviä. Tällaisia aihetodisteita voivat olla myös muun muassa sellaisten väliyhteisöjen olemassaolo, joilla ei ole taloudellista perustetta, sekä se, että konsernin rakenne, taloudellinen järjestely ja lainat ovat luonteeltaan täysin muodollisia” (114 kohta).
- 19 Tarkastusviranomaisen on lausunut yhteisöverolain 32 §:n 6 momentista esittämässään virallisessa suppeassa tulkinnassa (kommenttaari) seuraavaa: ”jos kaikki merkitykselliset tosiseikat ja olosuhteet huomioon ottaen voidaan todeta, että jokin järjestelyn vaiheista ei ole aito eli se ei perustu päteviin liiketaloudellisiin syihin, jotka vastaavat asian todellista taloudellista luonnetta, mutta järjestelyn olemassaolo ei kuitenkaan ole yhteydessä [direktiivin 2011/96] kohteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saavuttamiseen (eli verovelka ja veron määrä pysyvät muuttumattomina epäaidon järjestelyn poistamisen jälkeen), väärinkäytösten vastaista toimenpidettä ei sovelleta.”
- 20 Menettelyyn liittyvistä olosuhteista ilmenee, että tässä tapauksessa tytäryhtiö sai riidanalaisten osinkojen lähteenä olevat tulot omissa nimissään harjoittamastaan toiminnasta eikä osinkoa jakavana väliyhteisönä harjoitetusta toiminnasta. Tässä tapauksessa tytäryhtiö ei siten ollut mikään konsernirakenteeseen lisätty väliyhteisö, vaan tuloa tuottava yhtiö, jonka voitot jaettiin osinkoina emoyhtiölle.
- 21 Analysoituaan tulkintasääntöjä, jotka koskevat väliyhteisön osallistumista osingonmaksuketjuun, veroriitalautakunta pohtii, voidaanko verosta vapautetuista osingoista muodostuvan veroedun saaminen liittää direktiivissä 2011/96 vahvistettua väärinkäytösten vastaista sääntöä sovellettaessa tytäryhtiöön, joka ei

ole konsernirakenteeseen lisätty väliyhteisö ja joka tuottaa voittoa, joka sitten jaetaan emoyhtiölle, eli kun verotettavaa osinkoa (voittoa) ei olisi, jos tytäryhtiö poistettaisiin ketjusta.

- 22 Pääasiassa tarkastusviranomainen ei kyseenalaista tytäryhtiön perustamista eikä tytäryhtiön toimintaa tarkastelujaksoa edeltävänä aikana; järjestelyn arviointi tehtiin tarkastelujakson aikana (vuosina 2018–2019), eli olosuhteet, joihin tarkastusviranomainen tukeutui päätelmässään siitä, että kyseessä on järjestely, liittyvät ainoastaan ajankohtaan, jona verosta vapautetut osingot maksettiin (saatiin), ja näin ollen tytäryhtiön perustamisen olosuhteita tai sen toiminnan olosuhteita tarkastelujaksoa edeltäneenä aikana ei tarkastusviranomaisen mukaan tarvitse arvioida. Tarkastusviranomainen myös huomauttaa, etteivät Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaisilta saadut tiedot viittaa siihen, että tytäryhtiön henkilöstöresurssit ja aineelliset resurssit olivat vuosina 2015–2017 toisenlaiset kuin tarkastelujakson aikana.
- 23 Nordcurrent väittää, etteivät veroviranomaiset ottaneet asianmukaisesti huomioon tarkastelujakson ulkopuolisia olosuhteita eli olosuhteita, jotka liittyvät tytäryhtiön perustamiseen ja sen toiminnassa tapahtuneisiin muutoksiin, jotka johtivat sen toiminnan supistumiseen. Tytäryhtiö perustettiin Yhdistyneessä kuningaskunnassa pätevistä liiketaloudellisista syistä, ja se harjoitti aitoa liiketoimintaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa vuosina 2009–2019. Pätevät liiketaloudelliset syyt perustuvat lähinnä taloudellisiin, liiketoiminnallisiin ja henkilökohtaisiin syihin, jotka johtivat tytäryhtiön perustamiseen Yhdistyneessä kuningaskunnassa (Yhdistynyt kuningaskunta oli ja on edelleen maailman johtavia videopelien markkina-alueita; Yhdistyneen kuningaskunnan potentiaaliset jakelijat edellyttivät, että yhtiö on perustettu ja sen tilit ovat Yhdistyneessä kuningaskunnassa; Yhdistynyt kuningaskunta oli yhtiön perustajien opiskelu- ja asuinpaikka ja paikka, jossa heillä oli kontakteja); markkinaolosuhteiden takia Nordcurrent ei kyennyt jakelemaan kehittämiään pelejä suoraan Liettuasta, sillä liettualaisilla yrityksillä ei ollut pitkään aikaan pääsyä Applen ja Googlen alustoille eikä muille suuremmille myyntialustoille; muutokset sen toiminnassa johtuivat objektiivisista tekijöistä, jotka johtivat toiminnan supistumiseen. Kun Nordcurrentin kehittämien pelien jakelulle ja pelimainonnan ostamiselle tytäryhtiön kautta ei ollut enää tarvetta, tytäryhtiö päätettiin asettaa selvitystilaan vuonna 2019. Lisäksi Nordcurrent väittää, että tytäryhtiön toiminta olisi pitänyt arvioida myös tarkastelujaksoa edeltäneeltä ajalta, koska vuonna 2018 maksetut osingot jaettiin tytäryhtiön vuonna 2016 – eli ennen tarkastelujakson alkua – saamista voitoista (vuonna 2019 maksetut osingot jaettiin vuonna 2018 saaduista voitoista).
- 24 Edellä esitettyjen järjestelyn käyttöönottoa koskevien säännösten valossa veroriitalautakunta on epävarma siitä, voidaanko selvittäessä sitä, onko toiseen jäsenvaltioon perustettu tytäryhtiö itsessään järjestely, katsoa, että kyseessä on tällainen järjestely, ellei ole arvioitu tytäryhtiön perustamisen olosuhteita ja sen toiminnan olosuhteita osinkojen maksamista edeltäneenä aikana, jolloin tytäryhtiön perustamista voitiin perustella pätevillä liiketaloudellisilla syillä.

- 25 Tarkastusviranomainen esitteli Liettuan tasavallan verohallinnosta annetun lain (Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas) 69 §:n 1 momentin säännökset ja huomautti, että kyseisessä pykälässä esitetyn veroedun määritelmän mukaan veroetu syntyy, kun tarkoituksena on kokonaan välttää veron maksaminen.

[Direktiivissä 2011/96 vahvistetun] väärinkäytösten vastaisen säännön (”järjestelyn päätarkoituksena tai yhtenä keskeisenä tarkoituksena on veroedun saavuttaminen” ja ”veroedun saavuttaminen on direktiivin kohteen tai tarkoituksen vastainen”) veroetuun liittyvistä näkökohdista esittämässään huomautuksissa tarkastusviranomainen katsoi, että tarkoitus, joka järjestelyn (tytäryhtiö, jolla oli epäaidon järjestelyn tunnuspiirteet) käytöllä saadulla veroedulla saavutettiin, on direktiivin 2011/96 vastainen. Tarkastusviranomaisen mukaan Nordcurrent sai veroedun vain, koska se sai hyväkseen yhteisöverolain 35 §:n 2 momentissa tarkoitetun verovapautuksen (josta seuraa, että yhteisövero ei tarvitse maksaa). Tarkastusviranomainen huomautti, että unionin tuomioistuin on todennut osinkojen maksamista koskevien kysymysten yhteydessä, että sellaisten taloudellisten järjestelyjen luomisen salliminen, joiden ainoana tarkoituksena on direktiivin 90/435 soveltamisesta johtuvien veroetujen saaminen, ei olisi johdonmukaista näihin tavoitteisiin nähden, vaan se päinvastoin häittäisi sisämarkkinoiden moitteetonta toimintaa vääristämällä kilpailuedellytyksiä ([tuomio 26.2.2019, T Danmark ja Y Denmark,] C-116/16 ja C-117/16[, EU:C:2019:135], 79 kohta).

- 26 Nordcurrent on eri mieltä tarkastusviranomaisen näkemyksestä, jonka mukaan yhteisöverolain 35 §:n 2 momentissa tarkoitetun verovapautuksen saamista osingoista on itsessään pidettävä Nordcurrentin saamana veroetuna riippumatta siitä, minkä verran tai minkälaisesta verosta veronmaksaja on (tai ei ole) tosiasiallisesti voinut saada säästöjä. Tämä tarkastusviranomaisen näkemys näyttää perustuvan siihen oletukseen, että veronmaksaja sai veroetua nostamalla osinkoja ulkomaisesta yhteisöstä yhteisöverolain 32 §:n 2 momentin nojalla. Nordcurrent väittää, että nostettujen osinkojen verottamatta jättäminen siinä tapauksessa, että kyse ei ole varsinaisesta veron välttelystä tai verosäästöstä, ei ole direktiivin 2011/96 kohteen ja tarkoituksen vastaista. Nordcurrent myös väittää, ettei veroetua ole, koska tytäryhtiö oli kannattava Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja koska Liettuassa verotettavasta tulosta kannattava yhteisövero (15 %) on pienempi kuin Yhdistyneessä kuningaskunnassa kannattava yhteisövero (24 %). Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevan tytäryhtiön perustamisesta alkaen selvitystilaan asettamiseen asti tekemä nettovoitto oli yhteensä 8 289 930 Englannin puntaa (GBP), josta se maksoi yhteisöveroina 2 112 598 GBP (2 670 639 euroa) Yhdistyneen kuningaskunnan valtionkassaan. Nordcurrentin mukaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa maksettiin enemmän veroja verrattuna siihen, miten paljon Nordcurrent olisi joutunut maksamaan veroja Liettuassa (tarkastusviranomainen toteaa, että jotta voitaisiin ottaa kantaa siihen, kummassa valtiossa olisi kannettu enemmän yhteisöveroa, yhtiön tulot ja menot olisi ensin arvioitava Liettuan yhteisöverolain säännösten mukaisesti, mitä ei ole tehty).

- 27 Tarkastusviranomaisen mukaan se, että verot on maksettu Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ei ole pätevä syy katsoa, ettei Yhdistyneessä kuningaskunnassa perustettua yhtiötä voida pitää järjestelynä, jos tämä yhtiö oli järjestely, joka ei ollut aito eikä perustunut päteviin liiketaloudellisiin syihin.
- 28 Edellä esitettyjen veroetujen erilaista kohtelua koskevien säännösten valossa veroriitalautakunta on epävarma siitä, onko siinä tapauksessa, että tytäryhtiötä, jonka asuinvaltiossaan saamat voitot ovat verollisia ja joka maksaa näistä voitoista osinkoja, joita ei veroteta emoyhtiön asuinvaltiossa, on pidettävä järjestelynä, riittävää todeta, että tämän järjestelyn päätarkoituksena tai yhtenä keskeisenä tarkoituksena on direktiivin 2011/96 kohteen tai tarkoituksen vastaisen veroedun saavuttaminen. Lisäksi on selvitettävä, onko olosuhteita, jotka liittyvät siihen, että tytäryhtiön nimissä saatuja voittoja verotettiin sen asuinjäsenvaltiossa, pidettävä merkityksellisinä sen päätelmän riitauttamisen kannalta, jonka mukaan direktiivin 2011/96 kohteen tai tarkoituksen vastainen veroetu saatiin tai kyseessä oli järjestely.
- 29 Asianosaisten kirjelmistä ja niiden istunnossa esittämistä lausumista ilmenee selvästi, että niillä on erilaiset tai vastakkaiset näkemykset unionin oikeuden ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön tulkinnasta, ja sen vuoksi veroriitalautakunta pyytää unionin tuomioistuimelta tulkintaa direktiivissä 2011/96 vahvistetun väärinkäytösten vastaisen säännön soveltamisesta.
- 30 Veroriitalautakunta huomauttaa, että direktiivissä 2011/96 vahvistettu yhteinen väärinkäytösten vastainen vähimmäissääntö otettiin käyttöön direktiivin 2011/96 väärinkäytön estämiseksi ja sen varmistamiseksi, että kyseistä direktiiviä sovelletaan eri jäsenvaltioissa entistä yhdenmukaisemmin (direktiivin 2015/121 [johdanto-osan viides perustelukappale]). Unionin tuomioistuin ei ole tähän mennessä lausunut direktiivissä 2011/96 vahvistetun väärinkäytösten vastaisen säännön soveltamisesta tapauksissa, joissa on päätettävä, voidaanko verovapautusta soveltaa osinkojen saajan (emoyhtiö) tasolla silloin, kun kyse on jäsenvaltiossa rekisteröidyn tytäryhtiön maksamista osingoista.
- 31 [—] [tietoja, jotka eivät liity ennakkoratkaisukysymyksiin].
- 32 Vastauksen saaminen näihin kysymyksiin on välttämätöntä ja tarpeellista veroriitalautakunnan käsiteltävänä olevan Nordcurrentin ja tarkastusviranomaisen välisen veroriidan ratkaisemiseksi, koska asiaa koskevien oikeussääntöjen tulkinnasta riippuu, onko Nordcurrentin verotus perusteltua ja onko tarkastusviranomaisen toimivaltainen laskemaan Nordcurrentin maksettavaksi tulevan yhteisöveron määrän.
- 33 Veroriitalautakunta myös katsoo, että ennakkoratkaisun saaminen unionin tuomioistuimelta veroriidan tutkinnan oikeudenkäyntiä edeltävässä vaiheessa on tarpeen, jotta varmistetaan veroriitojen nopea käsittely.

Veroriitalautakunta [– –] [viittaus prosessioikeudellisiin säännöksiin] on päättänyt seuraavaa:

1. Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1. Voidaanko käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa sellaista kansallista käytäntöä, jonka mukaan jäsenvaltioon sijoittautuneelta emoyhtiöltä evätään oikeus vapautukseen osinkojen verotuksesta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta tytäryhtiöltä saatujen osinkojen osalta sillä perusteella, että tytäryhtiö on todettu järjestelyksi, kun tämä tytäryhtiö ei ole väliyhteisö ja kun osinkoina jaetut voitot ovat syntyneet tytäryhtiön nimissä harjoitetusta toiminnasta, jolloin se, ettei tytäryhtiötä olisi, johtaisi tilanteeseen, jossa voittoja ei tule eikä osinkoja makseta, pitää direktiivissä 2011/96 vahvistetun väärinkäytösten vastaisen säännön tarkoituksen mukaisena?

2. Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, voidaanko sellaista kansallista käytäntöä, jonka mukaan sen toteaminen, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautunut tytäryhtiö on itsessään järjestely, edellyttää olosuhteiden arviointia sellaisina kuin ne olivat osinkojen maksamisajankohtana, kun tytäryhtiön perustamista voidaan perustella pätevillä liiketaloudellisilla syillä, pitää direktiivissä 2011/96 vahvistetun väärinkäytösten vastaisen säännön tarkoituksen mukaisena?

3. Voidaanko direktiivissä 2011/96 vahvistettua väärinkäytösten vastaista sääntöä tulkita siten, että jos emoyhtiö on saanut osinkoja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelta tytäryhtiöltä, joka todetaan järjestelyksi, jo tämän toteamisen perusteella voidaan katsoa, että emoyhtiö sai osinkojen verovapautuksen soveltamisen seurauksena veroedun, joka on [direktiivin 2011/96] kohteen ja tarkoituksen vastainen? Onko olosuhteita, jotka liittyvät siihen, että järjestelyksi todetun tytäryhtiön tekemistä voitoista on kannettu yhteisövero sen sijoittautumisjäsenvaltiossa siellä voimassa olevien kansallisten oikeussääntöjen mukaisesti, pidettävä merkityksellisinä sen päätelmän riittävyyden kannalta, jonka mukaan veroetu saatiin tai kyseessä oli järjestely?

2. [– –]

[menettelyyn liittyviä vakiolausumia ja veroriitalautakunnan kokoonpano]