

Zadeva C-228/24**Predlog za sprejetje predhodne odločbe****Datum vložitve:**

26. marec 2024

Predložitveno sodišče:Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės
(Litva)**Datum predložitvene odločbe:**

20. februar 2024

Pritožnica:

Nordcurrent group UAB

Nasprotna stranka v pritožbenem postopku:Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų
ministerijos

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE LIETUVOS RESPUBLIKOS
VYRIAUSYBĖS (komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike
Litve)****SKLEP O PRITOŽBI DRUŽBE NORDCURRENT GROUP UAB Z DNE
13. DECEMBRA 2023**

[...] (ni prevedeno)

Komisija za reševanje davčnih sporov pri vladi Republike Litve (v nadaljevanju: komisija za reševanje davčnih sporov) [...] (sestava komisije) je obravnavala pritožbo zasebne družbe z omejeno odgovornostjo Nordcurrent group (v nadaljevanju: Nordcurrent ali pritožnica) z dne 13. decembra 2023 zoper odločbo št. 69-93 Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (državni davčni inšpektorat pri ministrstvu za finance Republike Litve) z dne 22. novembra 2023 (v nadaljevanju: izpodbijana odločba). Zastopniki pritožnice [...] (imena zastopnikov pritožnice in inšpektorata) so na obravnavi komisije za reševanje davčnih sporov, ki je potekala 9. januarja 2024, sodelovali na daljavo.

Komisija za reševanje davčnih sporov ugotavlja:

[...] (pravica vložiti predlog pri Sodišču na podlagi člena 267 PDEU) Sodišče je v svoji sodbi z dne 21. oktobra 2010 v zadevi Nidera Handelscompagnie (C-385/09[, EU:C:2010:627]) ugotovilo, da je komisija za reševanje davčnih sporov sodišče v smislu člena 234 ES (in s tem v smislu člena 267 Pogodbe o delovanju Evropske unije).

Pravna podlaga

Pravo Unije

- 1 V skladu s [tretjim odstavkom] člena 288 Pogodbe o delovanju Evropske unije, je direktiva za vsako državo članico, na katero je naslovljena, zavezujoča glede cilja, ki ga je treba doseči, vendar prepušča nacionalnim organom izbiro oblike in metod.
- 2 Cilj Direktive 2011/96/EU¹ z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic (v nadaljevanju: Direktiva 2011/96) je oprostitev dividend in drugih oblik distribucije dobička, ki ga odvisne družbe izplačujejo svojim matičnim družbam od davčnega odtegljaja, in odprava dvojne obdavčitve takšnih prihodkov na ravni matične družbe [(uvodna izjava 3)].
- 3 V [uvodnih izjavah 6, 7 in 8] Direktive Sveta (EU) 2015/121 z dne 27. januarja 2015 (v nadaljevanju: Direktiva 2015/121) o spremembi Direktive 2011/96/EU o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic je navedeno:

„(6) Uporaba pravil o preprečevanju zlorab bi morala biti sorazmerna in imeti konkretni namen reševati problem sheme ali niza shem, ki niso pristne, torej ki ne odražajo ekonomske stvarnosti.

(7) V ta namen bi morale davčne uprave držav članic, ko presojujejo, ali ne gre pri shemi ali nizu shem za zlorabo, opraviti objektivno analizo vseh pomembnih dejstev in okoliščin.

(8) Čeprav bi morale države članice klavzulo o preprečevanju zlorab uporabljati za reševanje problema shem, ki niso pristne v celoti, pa se utegnejo pojaviti tudi primeri, ko gledano posamično ni pristen le en korak ali del v shemi. Države članice bi morale imeti možnost, da klavzulo o preprečevanju zlorab uporabijo tudi za reševanje problema teh posameznih korakov ali delov, brez poseganja v ostale pristne korake ali dele v shemi. S tem bi bila klavzula o preprečevanju zlorab kar najbolj učinkovita, obenem pa bi zagotavljala sorazmernost. „Pristop s

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

kolikor‘ je lahko učinkovit v primerih, kadar so zadevni subjekti sami po sebi pristni, deleži, iz katerih izhaja distribucija dobička, pa na primer niso pristno dodeljeni davkoplačevalcu [davčnemu zavezancu] s sedežem v državi članici, torej če shema zaradi svoje pravne oblike omogoča prenos lastništva deležev, njene značilnosti pa ne odražajo ekonomske stvarnosti.“

- 4 Člen 1(2) in (3) Direktive 2011/96[, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2015/121,] (v nadaljevanju: pravilo o preprečevanju zlorab iz Direktive 2011/96) določa:

„2. Države članice ne priznajo nobenih ugodnosti iz te direktive za sheme ali nize shem, ki glede na to, da je bil pri njihovem uresničevanju pglavitni namen ali eden od pglavitnih namenov pridobitev davčne prednosti, ki izničuje cilj ali namen te direktive, niso pristni, če se upoštevajo vsa pomembna dejstva in okoliščine.

Shema lahko obsega več kakor en korak ali del.

3. Za namene odstavka 2 se shema ali niz shem šteje za nepristnega, kolikor se ne uresničuje iz tehtnih komercialnih razlogov, ki odražajo ekonomsko stvarnost.“

- 5 [V uvodnih izjavah od 4 do 6] Direktive 2011/96[, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2015/121,] je navedeno: „(4) Da se v Uniji ustvarijo pogoji, podobni tistim na notranjem trgu, in s tem zagotovi učinkovito delovanje takšnega notranjega trga[,] je potrebno povezovanje družb iz različnih držav članic v skupine. Te operacije ne bi smele biti ovirane z omejitvami, pomanjkljivostmi ali izkrivljanji, ki izhajajo predvsem iz davčnih predpisov držav članic. Zato je za takšna povezovanja družb iz različnih držav članic v skupine treba določiti davčna pravila, ki so s stališča konkurence nevtralna, in podjetjem omogočiti, da se prilagodijo zahtevam notranjega trga, da povečajo produktivnost in izboljšajo svojo konkurenčno moč na mednarodni ravni.

(5) Posledica takega povezovanja v skupine, je lahko oblikovanje skupin matičnih družb in odvisnih družb.

(6) [...] (ni prevedeno) Ta manj ugoden položaj je bilo treba odpraviti z uvedbo skupnega sistema na ravni Unije, da bi se olajšalo povezovanje družb v skupine.“

- 6 Člen 1 Direktive 2011/96[, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2015/121,] določa:

„1. Države članice uporabljajo to direktivo:

(a) za distribucijo dobička, ki ga prejmejo družbe iz te države članice od odvisnih družb iz drugih držav članic;

[...] (ni prevedeno)

[4. Ta direktiva ne preprečuje uporabe notranjih ali na sporazumih temelječih določb, ki so potrebne za preprečevanje davčnih utaj, davčnih goljufij ali zlorab.]“

- 7 Člen 6 Direktive 2011/96[, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2015/121,] določa: „Država članica matične družbe ne sme naložiti pri viru odtegnjenega davka na dobiček, ki ga ta družba prejme od odvisne družbe.“

Nacionalno pravo

- 8 Člen 35(1) Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (zakon Republike Litve o davku od dohodkov pravnih oseb; v nadaljevanju: zakon o davku od dohodkov pravnih oseb) določa, da se na dividende, ki jih litovski subjekt prejme na podlagi lastništva delnic, deleža kapitala ali drugih pravic v razmerju do tujih subjektov oziroma ki jih stalna poslovna enota prejme na podlagi lastništva delnic, deleža kapitala ali drugih pravic v razmerju do tujih subjektov, do katerih je upravičena, plača davek od dohodkov pravnih oseb v višini 15 odstotkov, razen v primerih iz odstavkov 2 in 3 navedenega člena.
- 9 Člen 35(2) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb določa: „Dividende, ki jih litovski subjekt prejme na podlagi lastništva delnic, deleža kapitala ali drugih pravic v razmerju do tujih subjektov oziroma ki jih stalna poslovna enota prejme na podlagi lastništva delnic, deleža kapitala ali drugih pravic v razmerju do tujih subjektov, do katerih je upravičena, niso obdavčene, če je tak tuji subjekt ustanovljen ali drugače organiziran v državi Evropskega gospodarskega prostora in se na njegove dobičke obračunava davek od dohodkov pravnih oseb ali davek, ki mu je enakovreden.“
- 10 Člen 32(6) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb določa: „Določbe [...] (ni prevedeno) člena 35(2) in (3) tega poglavja o neobdavčitvi dividend se ne uporabljajo za sheme ali nize shem, ki glede na to, da je bil pri njihovem uresničevanju poglobitni namen ali eden od poglobitnih namenov pridobitev davčne prednosti, ki izničuje cilj ali namen Direktive Sveta 2011/96/EU z dne 30. novembra 2011 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic, niso pristni, če se upoštevajo vsa pomembna dejstva in okoliščine. Shema lahko obsega več kakor en korak ali del. Shema ali niz shem se šteje za nepristnega, kolikor se ne uresničuje iz tehtnih komercialnih razlogov, ki odražajo ekonomsko stvarnost.“

Dejansko stanje v postopku v glavni stvari in trditve strank

- 11 Inšpektorat je opravil davčni inšpekcijski pregled družbe Nordcurrent in v poročilu o inšpekcijskem pregledu [...] z dne 23. maja 2023 ugotovil, da bi morala družba Nordcurrent obračunati davek od dohodkov pravnih oseb na dividende v višini 3.205.211,53 EUR, prejete za obdobje 2018/2019 na podlagi pobota od družbe Nordcurrent Ltd, njene odvisne družbe, ustanovljene v Združenem kraljestvu (v nadaljevanju: odvisna družba), saj je inšpektorat

ugotovil, da je v zadevnem obdobju preverjanja odvisna družba imela naravo sheme, ki ni bila pristna in za delovanje ni imela tehtnih komercialnih razlogov. Po mnenju inšpektorata je družba Nordcurrent, s prejetjem dividend od odvisne družbe, ki se šteje za shemo, pridobila davčno prednost, s čimer je kršila člen 35(2) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb ter se na podlagi oprostitve obdavčitve (davčne prednosti) iz navedenega člena izognila plačilu davka od dohodkov pravnih oseb na dividende, ki jih je prejela. Inšpektorat je tudi ugotovil, da je družba Nordcurrent neupravičeno zmanjšala svoj obdavčljivi dobiček za obdobje 2018/2019, ko je provizijo v višini 728.762,81 EUR, plačano odvisni družbi v Združenem kraljestvu za distribucijo iger družbe Nordcurrent, opredelila kot dovoljeni odbitek. Družbi Nordcurrent je bilo zato naloženo plačilo 586.722 EUR davka od dohodkov pravnih oseb, zamudnih obresti na navedeni davek v višini 222.028,08 EUR ter globe v zvezi z davkom od dohodkov pravnih oseb v višini 176.017 EUR.

- 12 Inšpektorat je navedel, da čeprav so dividende, ki jih je družba Nordcurrent prejela od odvisne družbe, formalno izpolnjevale pogoje za oprostitve obdavčitve na dividende, je družba Nordcurrent dejansko prejela dividende na podlagi sheme, o katere obstoju je mogoče sklepati iz naslednjih bistvenih elementov:

– v zadevnem obdobju preverjanja (2018/2019) odvisna družba ni imela človeških virov (razen direktorice, ki je poleg navedene družbe vodila še sedem drugih družb), ki so bili potrebni glede na velik obseg iger, veliko število prenosov (iz podatkov Google Play Store na primer izhaja, da je bila ena od iger naložena več kot 100 milijonov krat, druga pa več kot 10 milijonov krat) in število uporabljenih licenciranih prodajnih kanalov (45 iger pritožnice je bilo v imenu odvisne družbe distribuiranih prek 13 licenciranih prodajnih kanalov);

– odvisna družba v zadevnem obdobju preverjanja (2018/2019) v Združenem kraljestvu ni opravljala nobene dejanske gospodarske dejavnosti, saj ni imela sedeža (na naslovu sedeža družbe je bilo registriranih veliko družb, in sicer 97.110, naslov pa je bil pridobljen prek storitve za registracijo družb v Združenem kraljestvu), prav tako ni nobenih razpoložljivih podatkov o nepremičnem premoženju družbe in drugih opredmetenih osnovnih sredstvih, spletnih straneh ali elektronskih naslovih, ki bi se uporabljali za opravljanje dejavnosti;

– inšpektorat je glede na veliko število iger, strank, prodajnih kanalov in obsega prodaje ugotovil, da je za opravljanje takih dejavnosti potrebnih veliko človeških virov, na primer finančno osebje, podatkovni analitiki in drugo visoko usposobljeno osebje s specifičnim znanjem, vključno s strokovnjaki na področju informacijske tehnologije, pa tudi materialnih virov, kot so prostori, računalniška strojna oprema, programska oprema in podobno, s katerimi odvisna družba ni razpolagala. Na podlagi navedenega je bilo ugotovljeno, da v zadevnem obdobju preverjanja odvisna družba, ki ni imela človeških in drugih virov, ni dejansko opravljala svojih dejavnosti in da so dejavnosti, povezane z razvojem in distribucijo iger, opravljali zaposleni v družbi Nordcurrent, ki so imeli dostop do oglaševalskih platform in platform za distribucijo iger;

– v zadevnem obdobju preverjanja je bila družba Nordcurrent lastnica iger, ki jih je razvila in posodobila ter ki so bile distribuirane v imenu odvisne družbe.

Ugotovitev, da gre za shemo, je temeljila tudi na informacijah, pridobljenih od davčnih organov Združenega kraljestva (glede človeških in materialnih virov odvisne družbe).

- 13 Družba Nordcurrent je izpodbijala ugotovitve inšpektorata in začela davčni spor z vložitvijo pritožbe pri komisiji za reševanje davčnih sporov. Komisija za reševanje davčnih sporov je z odločbo [...] (ni prevedeno) z dne 2. oktobra 2023 inšpektoratu naložila, naj ponovno preuči pripombe družbe Nordcurrent na poročilo o inšpekcijskem pregledu ter sprejme novo odločbo. Inšpektorat je po ponovni obravnavi pritožbe pritožnice z izpodbijano odločbo potrdil predhodne ugotovitve in zneske, izračunane v poročilu o inšpekcijskem pregledu. Družba Nordcurrent je odločbo inšpektorata izpodbijala z vložitvijo pritožbe pri komisiji za reševanje davčnih sporov.
- 14 Iz dejanskega stanja, ugotovljenega v obravnavani zadevi, izhaja, da so se dejavnosti družbe Nordcurrent od njene ustanovitve nanašale na razvoj in posledično distribucijo običajnih računalniških iger (povezava do spletne strani pritožnice: <https://www.nordcurrent.com>). Družbo Nordcurrent Ltd sta 1. maja 2009 v Združenem kraljestvu ustanovila dva rezidenta te države kot prvotna ustanovitelja in obvladujoča delničarja skupine družb Nordcurrent. Leta 2011, s ciljem koncentracije poslovnih enot v eno skupino družb, ki bi se ukvarjala z razvojem in distribucijo računalniških iger, so bili deleži družbe Nordcurrent Ltd preneseni na pritožnico, s čimer je celotna skupina družb začela poslovati pod imenom Nordcurrent. Do 20. decembra 2019 je družba Nordcurrent imela v lasti 100 % deležev odvisne družbe, po navedenem datumu pa so bili deleži preneseni na enega od prvotnih delničarjev rezidentov. Postopek prenehanja odvisne družbe je bil končan 5. januarja 2021.
- 15 Po navedbah družbe Nordcurrent je bila odvisna družba, ko je začela opravljati svoje dejavnosti, distributer vseh iger, ki so jih razvili skupina družb Nordcurrent ter drugi neodvisni razvijalci iger po vsem svetu in na več platformah. Leta 2017 so bile nekatere naloge distribucije z odvisne družbe prenesene na družbo Nordcurrent, torej po uskladitvi z Googlovo platformo so bile igre distribuirane prek računa družbe Nordcurrent; leta 2018 je bil poslovni model spremenjen, saj se je celotno tveganje izgub pri razvoju iger, financiranju navedenega razvoja in oglaševanju preneslo z odvisne družbe na družbo Nordcurrent, od leta 2018 naprej pa je družba Nordcurrent postala imetnica vseh pravic do iger, odvisna družba pa je ostala zgolj distributer; dokler družbi Nordcurrent ni uspelo skleniti neposrednih dogovorov z družbo Apple in preostalimi platformami za distribucijo računalniških iger, je odvisna družba delovala kot posrednik (odvisna družba je delovala kot posrednik med družbo Nordcurrent in platformami za distribucijo iger ter med družbo Nordcurrent in oglaševalci, v zameno pa je prejemale provizijo); od konca leta 2019 se naloge, povezane z distribucijo iger in nakupom oglasnega prostora, niso več opravljale prek odvisne družbe in sprejeta je bila

odločitev o prenehanju odvisne družbe. Na podlagi določb pogodbe z dne 1. decembra 2018 je pritožnica, po tem ko je od odvisne družbe prejela poročila glede prodaje, stroškov oglaševanja in provizij, ki jih je treba plačati odvisni družbi, tej izdala račune, v njih navedene zneske pa je družba Nordcurrent vključila v davčno osnovo davka od dohodkov pravnih oseb v Litvi za leti 2018 in 2019.

- 16 Družba Nordcurrent je izpodbijala ugotovitev inšpektorata, da gre za shemo, ter poudarila, da so iz ustanovitve odvisne družbe in dejavnosti, ki jih je ta opravljala, izhajale dejanske komercialne koristi za družbo Nordcurrent, viri odvisne družbe pa so bili skladni z viri, ki so potrebni za take dejavnosti. Odvisna družba v Združenem kraljestvu je bila potrebna kot prodajni kanal, saj v zadevnem obdobju ni bilo mogoče prodajati iger iz Litve (pred zadevnim obdobjem ni bilo mogoče distribuirati iger neposredno iz Litve prek Googla ali Appla in to so bile okoliščine, na katere pritožnica ni imela vpliva). Zaradi narave dejavnosti in sprememb v dejavnostih odvisne družbe so bili fizični prostori potrebni le na začetku, v poznejših obdobjih opravljanja dejavnosti pa ne več. Natančneje, pred obdobjem od 2010 do 2011, ko je odvisna družba igre distribuirala na fizičnih medijih, je imela sklenjene pogodbe s skladišči v Združenem kraljestvu. V poznejših obdobjih, ko se je začela distribucija elektronskih iger, odvisna družba ni več potrebovala fizičnih prostorov. Zato so odločitve in sodelovanje direktorice odvisne družbe zadostovali, da je lahko odvisna družba sklenila standardne pogodbe za distribucijo iger (z Googlom, Applom in podobnimi) in prodajo oglaševanja zgolj na podlagi sprejetja. Direktorica odvisne družbe je izpolnjevala nalogo, ki so ji jo zaupali družbeniki, in sicer vodenje in spodbujanje svetovne distribucije iger, ki jih razvija skupina. Za to nalogo je direktorica V. T. povsem usposobljena in zmora voditi področje prodaje v skupini. Dalje, odvisna družba ni potrebovala spletne strani, saj je distribuirala le igre, ki so jih razvili drugi subjekti, prav tako ni bilo nobenega objektivnega razloga, da bi direktorica morala uporabljati ločen (drugačen) elektronski naslov, če uporablja isto ime. Pritožnica je nadalje trdila, da odvisna družba ni shema tudi zato, ker je redno ustvarjala prihodke (samo v zadevnem obdobju preverjanja je ustvarila prihodke v višini 166.762.000 EUR iz distribucije iger), poleg tega so jo preverili davčni organi Združenega kraljestva in neodvisna revizijska družba, ki glede dejanskega opravljanja dejavnosti nista imela pomislekov.

Razlogi za vložitev predloga za sprejetje predhodne odločbe

- 17 Družba Nordcurrent trdi, da odločba inšpektorata odstopa od sodne prakse Sodišča v zvezi s presojo davčne prednosti. Trdi, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je pridobitev davčne prednosti povezana prav z ustanovitvijo posredne družbe, ki omogoča izplačilo dividend, oproščenih davka, med pravnimi subjekti v različnih jurisdikcijah.
- 18 Komisija za reševanje davčnih sporov ugotavlja, da je Sodišče že zagotovilo smernice glede razlage, kdaj gre za zlorabo pravic, in o dokazovanju takšne

zlorabe. V sodbi z dne 26. februarja 2019 v (združenih) zadevah [T Danmark in Y Denmark, C-116/16 in C-117/16, EU:C:2019:135], je Sodišče na primer navedlo: „Za umetno shemo se lahko šteje skupina družb, ki ni vzpostavljena iz razlogov, ki odražajo ekonomsko realnost, ki ima izključno formalno strukturo in je njen glavni cilj ali eden izmed njenih glavnih ciljev pridobitev davčne ugodnosti, ki je v nasprotju s ciljem ali namenom davčnega prava, ki se uporabi. To je podano zlasti, kadar zaradi obvodnega subjekta, ki je vstavljen v strukturo skupine med družbo, ki plača dividende, in družbo skupine, ki je njihov upravičeni lastnik, pride do izoginitve plačilu davka na dividende“ (točka 100). „Obstoj določenega števila indicev lahko izkazuje obstoj zlorabe pravice, če so ti indici objektivni in skladni. Taki indici so lahko med drugim obstoj obvodnih družb, ki nimajo ekonomske utemeljitve, in izključno formalna narava strukture skupine družb, finančne sheme in posojil“ (točka 114).

- 19 Inšpektorat je v svoji uradni kratki razlagi (komentarju) člena 32(6) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb navedel: „Če se po obravnavi vseh upoštevni dejstev in okoliščin ugotovi, da eden od korakov sheme morda ni pristen, torej da ni bila ustanovljena iz tehtnih komercialnih razlogov, ki odražajo ekonomsko stvarnost, vendar obstoj take sheme ni povezan s pridobitvijo davčne prednosti, ki izničuje cilj ali namen [Direktive 2011/96] (torej če se po odstranitvi nepristne sheme davčna obveznost in znesek davka ne spremenita), se ukrep za preprečevanje zlorab ne uporabi.“
- 20 Iz okoliščin v obravnavani zadevi izhaja, da je odvisna družba prejela prihodek, ki je bil vir zadevnih dividend, iz dejavnosti, ki jih je opravljala v svojem imenu, in ne v obliki dividend kot posredna družba. Iz tega izhaja, da odvisna družba v tem primeru ni bila posredna družba, vključena v strukturo skupine, ampak družba, ki ustvarja prihodke, katere dobiček je bil v obliki dividend izplačan matični družbi.
- 21 Komisija za reševanje davčnih sporov je analizirala razlago glede sodelovanja posredne družbe v verigi izplačila dividend in se sprašuje, ali je za namene pravila o preprečevanju zlorab iz Direktive 2011/96 pridobitev davčne prednosti na podlagi prejetih dividend, ki so oproščene davka, mogoče povezati z odvisno družbo, ki ni posredna družba, vključena v strukturo skupine, in ki ustvarja dobiček, ki se nato prenese na matično družbo, torej če v primeru odstranitve odvisne družbe sploh ne bi obstajale dividende (dobiček), ki bi jih bilo mogoče obdavčiti.
- 22 V postopku v glavni stvari inšpektorat ne dvomi niti o ustanovitvi odvisne družbe niti o njenih dejavnostih pred zadevnim obdobjem preverjanja; presoja sheme je bila opravljena v zadevnem obdobju preverjanja (od 2018 do 2019), torej se okoliščine v zvezi z ugotovitvijo inšpektorata, da gre za shemo, nanašajo le na trenutek plačila (prejetja) dividend, ki so oproščene davka, zato po mnenju inšpektorata ni potrebna presoja okoliščin ustanovitve odvisne družbe ali okoliščin njenih dejavnosti pred zadevnim obdobjem preverjanja. Inšpektorat tudi ugotavlja, da iz informacij, prejetih od davčnih organov Združenega kraljestva, ne izhaja, da

so se človeški in materialni viri odvisne družbe v obdobju med letoma 2015 in 2017 razlikovali od virov, opredeljenih v zadevnem obdobju preverjanja.

- 23 Družba Nordcurrent trdi, da davčni organi niso ustrezno upoštevali okoliščin zunaj zadevnega obdobja preverjanja, torej okoliščin v zvezi z ustanovitvijo odvisne družbe in spremembami v njenih dejavnostih, ki so bile razlog za zmanjšanje obsega njenih dejavnosti. Odvisna družba je bila v Združenem kraljestvu ustanovljena iz tehtnih komercialnih razlogov in je med letoma 2009 in 2019 v navedeni državi opravljala pristne gospodarske dejavnosti. Tehtni komercialni razlogi v bistvu temeljijo na gospodarskih, poslovnih in osebnih razlogih, zaradi katerih je bila v Združenem kraljestvu ustanovljena odvisna družba (Združeno kraljestvo je bilo in je še eden vodilnih trgov video iger na svetu; potencialni distributerji v Združenem kraljestvu so zahtevali, da so družbe ustanovljene v Združenem kraljestvu in da imajo tam tudi račun; v navedeni državi sta ustanovitelja tudi študirala, prebivala in pridobila stike); tržne razmere so omejevale možnosti družbe Nordcurrent v zvezi z distribucijo iger, ki jih je razvila, neposredno iz Litve, saj dolgo časa družbe iz Litve niso imele dostopa do Appa, Googlea in drugih velikih prodajnih platform; spremembe v njeni dejavnosti so posledica objektivnih dejavnikov, zaradi katerih se je zmanjšal obseg dejavnosti. Ko ni bilo več potrebe po distribuciji iger, ki jih je razvila družba Nordcurrent, in po nakupu oglaševanja prek odvisne družbe, je bila leta 2019 sprejeta odločitev o prenehanju odvisne družbe. Dalje, družba Nordcurrent trdi, da bi bilo treba upoštevati tudi dejavnosti odvisne družbe pred zadevnim obdobjem preverjanja, saj so zadevne dividende, izplačane leta 2018, izhajale iz dobička odvisne družbe, ustvarjenega leta 2016, torej v obdobju pred zadevnim obdobjem preverjanja (dividende, izplačane v letu 2019, so izhajale iz dobička iz leta 2018).
- 24 Na podlagi zgoraj navedenih določb v zvezi z vzpostavitvijo sheme se komisija za reševanje davčnih sporov sprašuje, ali je za namene ugotovitve, da gre pri odvisni družbi, ustanovljeni v drugi državi članici, za shemo, mogoče to ugotoviti brez presoje okoliščin v zvezi z ustanovitvijo odvisne družbe in njenimi dejavnostmi pred trenutkom izplačila dividend, ko je bila ustanovitev odvisne družbe upravičena s tehtnimi komercialnimi razlogi.
- 25 Inšpektorat se je skliceval na določbe člena 69(1) Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (zakon Republike Litve o davčni upravi) in ugotovil, da na podlagi opredelitve pojma davčne prednosti iz navedenega člena velja, da davčna prednost nastane, kadar je cilj popolna izognitev plačila davka.

Inšpektorat je v svojih navedbah v zvezi z vidiki davčne prednosti iz pravila o preprečevanju zlorab [iz Direktive 2011/96] (pri uresničevanju sheme je bil „poglavitni namen ali eden od poglavitnih namenov pridobitev davčne prednosti“, pridobitev davčne prednosti „izničuje cilj ali namen“ direktive) trdil, da je pridobitev davčne prednosti na podlagi uporabe sheme (odvisne družbe z značilnostmi nepristne sheme) v nasprotju z Direktivo 2011/96. Inšpektorat trdi, da je družba Nordcurrent pridobila davčno prednost že s tem, ker je lahko izkoristila oprostitev plačila davka iz člena 35(2) zakona o davku od dohodkov

pravnih oseb (posledica česar je bilo neplačilo davka od dohodkov pravnih oseb). Inšpektorat je ugotovil, da v zvezi z vprašanji izplačila dividend iz sodne prakse Sodišča izhaja, da dovolitev vzpostavitve finančnih shem, katerih edini cilj je pridobiti davčne ugodnosti, ki izhajajo iz uporabe Direktive 90/435, ne bi bila skladna s takimi cilji in bi, nasprotno, škodila dobremu delovanju notranjega trga z izkrivljanjem pogojev konkurence ([sodba z dne 26. februarja 2019, T Danmark in Y Denmark,] združeni zadevi C-116/16 in C-117/16[, EU:C:2019:135], točka 79).

- 26 Družba Nordcurrent se ne strinja s stališčem inšpektorata, da že samo uporaba oprostitve plačila davka na dividende, ki izhaja iz člena 35(2) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, pomeni davčno prednost za družbo Nordcurrent, ne glede na to, koliko in kakšne vrste davka je davčni zavezanec s tem prihranil oziroma ni prihranil. Iz navedenega stališča inšpektorata izhaja domneva, da je davčni zavezanec pridobil davčno prednost, ker je na podlagi člena 35(2) zakona o davku od dohodkov pravnih oseb prejel dividende od tujega subjekta. Družba Nordcurrent trdi, da oprostitvev plačila davka na prejete dividende, če ne gre za dejansko izogibanje plačilu davka ali prihranek davka, ne izničuje cilja ali namena Direktive 2011/96. Družba Nordcurrent tudi trdi, da ne gre za davčno prednost, ker je odvisna družba v Združenem kraljestvu ustvarila dobiček, v Litvi pa velja nižja davčna stopnja davka od dohodkov pravnih oseb na obdavčljive dobičke (15 %) kot v Združenem kraljestvu (24 %). Odvisna družba v Združenem kraljestvu je od ustanovitve do prenehanja skupno ustvarila čisti dobiček v višini 8.289.930 GBP (britanski funt), od česar je v proračun Združenega kraljestva plačala 2.112.598 GBP (2.670.639 EUR) davka od dohodkov pravnih oseb. Po navedbah družbe Nordcurrent je bilo v Združenem kraljestvu plačanega več davka, kot če bi morala družba Nordcurrent davek plačati v Litvi (po navedbah inšpektorata bi bilo treba za ugotovitev, kje bi morala družba plačati višji znesek davka od dohodkov pravnih oseb, najprej na podlagi določb litovskega zakona o davku od dohodkov pravnih oseb oceniti prihodke in stroške družbe, kar pa ni bilo storjeno).
- 27 Inšpektorat pa trdi, da zgolj dejstvo, da so bili plačani davki v Združenem kraljestvu, še ne pomeni, da družbe iz Združenega kraljestva ni mogoče šteti za shemo, če je bila taka družba nepristna shema, ki ni bila vzpostavljena iz tehtnih komercialnih razlogov.
- 28 Glede na zgoraj navedeno v zvezi z razlikami v obravnavi davčnih prednosti se komisija za reševanje davčnih sporov sprašuje, ali za ugotovitev, da se odvisna družba, ki na dobiček, ustvarjen v državi, kjer je ustanovljena, plača davek in nato izplača dividende na navedeni dobiček, ki so oproščene davka v državi matične družbe, šteje za shemo, zadošča ugotovitev, da je poglobitni namen ali eden od poglobitnih namenov sheme pridobitev davčne prednosti, ki izničuje cilj ali namen Direktive 2011/96. Dalje, postavlja se vprašanje, ali so okoliščine v zvezi z dejstvom, da je bil na dobiček, ustvarjen v imenu odvisne družbe, plačan davek v državi, kjer je odvisna družba ustanovljena, upoštevne pri izpodbijanju ugotovitve,

da je bila pridobljena davčna prednost, ki izničuje cilj ali namen Direktive 2011/96, oziroma da gre za shemo.

- 29 Iz vlog strank in stališč, predstavljenih na obravnavi, jasno izhajajo različna oziroma nasprotujoča si stališča glede razlage prava Unije in sodne prakse Sodišča, zato komisija za reševanje davčnih sporov prosi Sodišče za razlago glede uporabe pravila o preprečevanju zlorab iz Direktive 2011/96.
- 30 Komisija za reševanje davčnih sporov ugotavlja, da je bilo skupno minimalno pravilo o preprečevanju zlorab vključeno v Direktivo 2011/96, da se preprečijo zlorabe Direktive 2011/96 ter da se zagotovi večja doslednost pri njeni uporabi v različnih državah članicah ([uvodna izjava 5] Direktive 2015/121). Sodišče še ni odločilo o izvajanju določb pravila o preprečevanju zlorab iz Direktive 2011/96 v zadevah, ko je treba odločiti, ali se uporabi oprostitev plačila davka na ravni prejemnika dividend (matična družba) v zvezi z dividendami, ki jih plača odvisna družba, registrirana v državi članici.
- 31 [...] (informacije, ki niso povezane z vprašanji za predhodno odločanje).
- 32 Odgovori na navedena vprašanja so bistvenega pomena in potrebni za rešitev davčnega spora med družbo Nordcurrent in inšpektoratom, ki ga obravnava komisija za reševanje davčnih sporov, saj je od razlage zadevnih pravnih določb odvisno, ali je obdavčitev družbe Nordcurrent utemeljena in je inšpektorat upravičen zaračunati znesek davka od dohodkov pravnih oseb, ki ga mora plačati družba Nordcurrent.
- 33 Komisija za reševanje davčnih sporov tudi meni, da je predložitev vprašanja v predhodno odločanje Sodišču v predsodnem postopku obravnave davčnega spora primerna zaradi hitrega odločanja o davčnih sporih.

Komisija za reševanje davčnih sporov [...] (sklici na postopkovne določbe) sprejme naslednji sklep:

1. Sodišču Evropske unije se v predhodno odločanje predložijo naslednja vprašanja:

1. Ali je v okoliščinah, kot so v obravnavani zadevi, nacionalna praksa – v skladu s katero se matični družbi v državi članici ne prizna oprostitev plačila davka na dividende, če te prejme od odvisne družbe, ustanovljene v drugi državi članici, ker se taka odvisna družba šteje za shemo, pri čemer odvisna družba ni posredna družba in je bil dobiček, izplačan v obliki dividend, ustvarjen na podlagi dejavnosti, ki se opravljajo v imenu odvisne družbe, pri tem pa velja, da brez odvisne družbe sploh ne bi bilo dobička oziroma izplačila dividend – skladna s cilji pravila o preprečevanju zlorab iz Direktive 2011/96?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je nacionalna praksa – v skladu s katero se za namene ugotavljanja, ali je odvisna družba, ustanovljena v drugi državi članici, shema, presojujejo le okoliščine v času izplačila dividend,

čepprav je bila ustanovitev odvisne družbe upravičena na podlagi komercialnih razlogov – skladna s cilji pravila o preprečevanju zlorab iz Direktive 2011/96?

3. Ali je mogoče pravilo o preprečevanju zlorab iz Direktive 2011/96 razlagati tako, da če matična družba prejme dividende od odvisne družbe, ki je ustanovljena v drugi državi članici in ki se šteje za shemo, že zgolj ugotovitev, da gre za shemo, zadostuje za ugotovitev, da je matična družba z uporabo oprostitve plačila davka na dividende pridobila davčno prednost, ki izničuje cilj ali namen [Direktive 2011/96]? Dalje, ali so okoliščine v zvezi z dejstvom, da je bil na dobiček odvisne družbe, ki se šteje za shemo, plačan davek od dohodkov pravnih oseb v državi članici, kjer je ustanovljena, v skladu z nacionalnimi pravili, ki veljajo v navedeni državi članici, upoštevne pri izpodbijanju ugotovitve, da je bila pridobljena davčna prednost oziroma da gre za shemo?

2. [...] (ni prevedeno)

(standardne postopkovne navedbe in sestava komisije za reševanje davčnih sporov)