

Дело C-228/24

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

26 март 2024 г.

Запитваща юрисдикция

Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės
(Литва)

Дата на акта за преюдициално запитване:

20 февруари 2024 г.

Жалбоподател:

„Nordcurrent group“ UAB

Отвeтник:

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų
ministerijos

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS**
(Комисия по данъчни спорове към правителството на Република Литва)

РЕШЕНИЕ
ПО ЖАЛБАТА НА „NORDCURRENT GROUP“ UAB ОТ 13 ДЕКЕМВРИ
2023 г.

[...]

Комисията по данъчни спорове към правителството на Република Литва (наричана по-нататък „Комисията по данъчни спорове“) [...] [състав на Комисията по данъчни спорове] разгледа жалбата на дружество с ограничена отговорност „Nordcurrent group“ (наричано по-нататък „Nordcurrent“ или „жалбоподателят“) от 13 декември 2023 г. срещу решение № 69-93 („спорното решение“) от 22 ноември 2023 г. на Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Държавна данъчна инспекция към Министерството на финансите на Република Литва). Представителите на жалбоподателя [...] [имена на представителите на

жалбоподателя и на инспекцията] участваха дистанционно в заседанието на Комисията по данъчни спорове на 9 януари 2024 г.

Комисията по данъчни спорове констатира следното:

[...] [право да сезира Съда на основание член 267ДФЕС]. В решението си от 21 октомври 2010 г., *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09 [EU:C:2010:627]) Съдът заключава, че Комисията по данъчни спорове е юрисдикция по смисъла на член 234 ЕО (и следователно по смисъла на член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз).

Правно основание

Правото на Съюза

- 1 Съгласно член 288, [трета алинея] от Договора за функционирането на Европейския съюз директивата е акт, който обвързва по отношение на постигането на даден резултат от държавите членки, до които е адресиран, като оставя на националните власти свобода при избора на формата и средствата за постигане на този резултат.
- 2 Целта на Директива 2011/96/ЕС¹ от 30 ноември 2011 г. относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки (наричана по-нататък „Директива 2011/96“) е дивидентите и другите форми на разпределение на печалби, плащани от дъщерни дружества на техните дружества майки, да се освободят от данъци при източника и да се предотврати двойното данъчно облагане на този вид доход на ниво дружество майка [(съображение 3)].
- 3 Съгласно [съображения 6, 7 и 8 от] Директива (ЕС) 2015/121 на Съвета от 27 януари 2015 г. (наричана по-нататък „Директива 2015/121“) за изменение на Директива 2011/96/ЕС относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки:

„(6) Прилагането на правилата за борба със злоупотребите следва да се осъществява на пропорционален принцип и да служи конкретно за борба с договореност или поредица от договорености, които не са действителни, т.е. не отразяват икономическата реалност.

(7) За тази цел, когато се оценява дали дадена договореност или поредица от договорености биха могли да се използват за злоупотреби, данъчните администрации на държавите членки следва да предприемат обективен анализ на всички релевантни факти и обстоятелства.

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

(8) Макар че държавите членки следва да се възползват от клаузата за борба със злоупотребите за справяне с договорености, които не са действителни в своята цялост, е възможно също да съществуват случаи, при които отделни етапи или части от дадена договореност — в ролята им на самостоятелни единици — не са действителни. Държавите членки следва да могат да се възползват от клаузата за борба със злоупотребите и за справяне с тези конкретни етапи или части, без по този начин да се засягат останалите етапи или части от договореността, които са действителни. Това ще увеличи в максимална степен ефективността на клаузата за борба със злоупотребите, като същевременно гарантира нейната пропорционалност. Подходът „дотоalkова, доколкото“ може да бъде ефективен в случаи, когато засегнатите образувания като такива са действителни, но когато например акции, от които произтича разпределена печалба, не могат да бъдат приписани действително на даден данъкоплатец, установен в държава членка, т.е. ако механизмът, базиран на правната си форма, прехвърля собствеността на акциите, но неговите характеристики не отразяват икономическата реалност“.

- 4 Член 1, параграфи 2 и 3 от Директива 2011/96[, изменена с Директива 2015/121], (наричани по-нататък „правилото за борба със злоупотребите в Директива 2011/96“) гласи:

„2. Държавите членки няма да предоставят предимствата от настоящата директива на договореност или поредица от договорености, които не са действителни, като се вземат предвид всички релевантни факти и обстоятелства, и чието установяване има за своя основна цел или една от основните му цели е получаването на данъчно предимство, което противоречи на предмета или целта на настоящата директива.

Дадена договореност може да включва няколко етапа или части.

3. За целите на параграф 2 договореността или поредицата от договорености не се считат за действителни, дотоalkова доколкото те не са създадени с валидни търговски съображения, които отразяват икономическата реалност“.

- 5 [Съображения 4–6] от Директива 2011/96[, изменена с Директива 2015/121,] предвиждат: „(4) Обединението на дружества от различни държави членки може да е необходимо с цел създаване в Съюза на условия, които са аналогични на тези на вътрешен пазар, и с цел по този начин да се гарантира ефикасното функциониране на този вътрешен пазар. Такива сделки не следва да бъдат препятствани от ограничения, неблагоприятно третиране или несъответствия, които произтичат в частност от данъчни разпоредби на държавите членки. Следователно по отношение на такова обединение на дружества от различни държави членки е необходимо да се създадат данъчни правила, които са неутрални от гледна точка на конкуренцията, за да се позволи на предприятията да се приспособят към изискванията на

вътрешния пазар, да увеличат производителността си и да подобрят своята конкурентоспособност на международно ниво.

(5) Подобно обединение може да доведе до образуване на групи от дружества майки и дъщерни дружества.

(6) [...] Беше необходимо да бъде премахнато това неблагоприятно третиране чрез въвеждане на обща система, за да се улесни обединението на дружества на равнище на Съюза“.

6 Член 1 от Директива 2011/96[, изменена с Директива 2015/121,] гласи:

„1. „Всяка държава членка прилага настоящата директива по отношение на:

а) разпределението на печалба, получена от дружества от съответната държава членка, която е била реализирана от техните дъщерни дружества в други държави членки;

[...]

[4. Настоящата директива не изключва прилагането на вътрешни разпоредби или такива, основаващи се на споразумения, които се изискват с цел предотвратяване на укриването на данъци, данъчните измами или злоупотребите]“.

7 Член 6 от Директива 2011/96[, изменена с Директива 2015/121,] гласи:
„Държавата членка на дружеството майка няма право да начислява данък, удържан при източника, върху печалбата, която такова дружество получава от свое дъщерно дружество“.

Национално право

8 Член 35, параграф 1 от Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (Закон на Република Литва за корпоративния данък, наричан по-нататък „Законът за корпоративния данък“) предвижда, че с изключение на посочените в параграфи 2 и 3 от същия член случаи, дивидентите, които литовско образувание получава от притежавани акции, дялове от капитала или други права в чуждестранни образувания или които място на стопанска дейност получава от притежавани акции, дялове от капитала или други предоставени му права в чуждестранни образувания, се облагат с корпоративен данък в размер на 15 %.

9 Съгласно член 35, параграф 2 от Закона за корпоративния данък:
„Дивидентите, които литовско образувание получава от притежавани акции, дялове от капитала или други права в чуждестранни образувания, или които място на стопанска дейност получава от притежавани акции, дялове от капитала или други предоставени му права в чуждестранни образувания, не

се облагат с данък, когато тези чуждестранни образувания са учредени или организирани по друг начин в държава от Европейското икономическо пространство и печалбите им се облагат с корпоративен данък или с данък, еквивалентен на корпоративния данък“.

- 10 Съгласно член 32, параграф 6 от Закона за корпоративния данък: „Разпоредбите на [...] член 35, параграфи 2 и 3 от настоящата глава относно необлагането на дивидентите не се прилагат за договореност или поредица от договорености, които предвид всички относими факти и обстоятелства не са действителни, тъй като са били въведени с основната цел или с една от основните цели да бъде получено данъчно предимство, което противоречи на предмета или целта на Директива 2011/96/ЕС на Съвета от 30 ноември 2011 година относно общата система за данъчно облагане на дружества майки и дъщерни дружества от различни държави членки. Дадена договореност може да включва няколко етапа или части. Договореността или поредицата от договорености не се считат за действителни доколкото, доколкото те не са въведени с валидни търговски съображения, които отразяват икономическата реалност“.

Фактите по спора в главното производство и доводите на страните

- 11 След извършена данъчна ревизия на Nordcurrent, в ревизионния доклад [...] от 23 май 2023 г. инспекцията дава заключение, че Nordcurrent е трябвало да изчисли корпоративния данък върху дивидентите в размер на 3 205 211,53 евро, получени за 2018–2019 г. чрез прихващане от Nordcurrent Ltd, негово дъщерно дружество, регистрирано в Обединеното кралство (наричано по-нататък „дъщерното дружество“), след като констатира, че през разглеждания период дъщерното дружество е имало характер на недействителна договореност, която не е въведена с валидни търговски съображения. Според инспекцията Nordcurrent е ползвало данъчно предимство, като е получило дивиденти от дъщерното дружество, квалифицирано като договореност, тоест нарушило е член 35, параграф 2 от Закона за корпоративния данък и е избегнало плащането на корпоративен данък върху получените дивиденти посредством предвиденото в този член освобождаване от данъчно облагане (данъчно предимство). Освен това се установява, че Nordcurrent необосновано е намалило облагаемата си печалба за 2018–2019 г., като е квалифицирало комисионата от 728 762,81 евро, платена на дъщерното дружество в Обединеното кралство за разпространението на игри на Nordcurrent, като допустими приспадания. В резултат на това се определя Nordcurrent да заплати корпоративен данък в размер на 586 722 евро, лихви за забава върху този корпоративен данък в размер на 222 028,08 евро и глоба от 176 017 евро.
- 12 Инспекцията посочва, че макар получените от Nordcurrent дивиденти от дъщерното дружество формално да отговарят на условията за освобождаване от данък върху дивидентите, на практика Nordcurrent е

получило дивиденди от договореност, чието съществуване се доказва от следните съществени елементи:

– През разглеждания период (2018–2019 г.) дъщерното дружество не е разполагало с човешките ресурси (с изключение на управителя, който освен това дружество е управлявал още 7 дружества), необходими с оглед на големия обем игри, големия брой изтегляния (например според Google Play Store една от игрите е била изтеглена повече от 100 милиона пъти, а друга — повече от 10 милиона пъти) и броя на използваните лицензирани канали за продажба (45 от игрите на жалбоподателя са се разпространявали чрез 13 лицензирани канала за продажба под името на дъщерното дружество);

– През разглеждания период (2018–2019 г.) дъщерното дружество не е извършвало реална стопанска дейност в Обединеното кралство, тъй като не е имало място на стопанска дейност (на адреса на управление на дружеството са били регистрирани голям брой дружества, а именно 97 110 дружества, като адресът е предоставен от съответната служба по регистрация на дружествата в Обединеното кралство) и няма налични данни за недвижимо имущество и други дълготрайни материални активи на дружеството, уебсайтове или адреси на електронна поща, които да са били използвани за целите на упражняване на дейност;

– Предвид големия брой игри, броя на клиентите, броя на използваните канали за продажба и големия обем на продажбите, за инспекцията е било очевидно, че действителното извършване на такива дейности изисква и значителни човешки ресурси, като например финансови специалисти, анализатори на данни и друг висококвалифициран персонал със специфични познания, включително специалисти в областта на информационните технологии, както и необходимите материални ресурси като помещения, компютърна техника, софтуер и др., с каквито дъщерното дружество не е разполагало. Ето защо се констатира, че през разглеждания период дъщерното дружество всъщност не е осъществявало дейността си без човешки и други ресурси и че дейностите, свързани с разработването и разпространението на игри, са били извършвани от служителите на Nordcurrent, които са имали достъп до платформите за реклама и платформите за разпространение на игри.

– През разглеждания период Nordcurrent е притежавало разработените и актуализирани от него игри, които са се разпространявали под името на дъщерното дружество.

Квалифицирането на договореността се основава и на информация, получена от данъчните органи на Обединеното кралство (относно човешките и материалните ресурси на дъщерното дружество).

- 13 Nordcurrent възразява срещу констатациите на инспекцията и инициира данъчен спор, като подава жалба пред Комисията по данъчни спорове. С

решение [...] от 2 октомври 2023 г. Комисията по данъчни спорове разпорежда на инспекцията повторно да разгледа забележките на Nordcurrent по ревизионния доклад и да издаде нов акт. След повторно разглеждане на възраженията на жалбоподателя инспекцията приема спорното решение, с което потвърждава направените констатации и изчисленията в ревизионния доклад суми. Nordcurrent възразява срещу решението на инспекцията и сезира с жалба Комисията по данъчни спорове.

- 14 Установените по делото факти сочат, че дейността на Nordcurrent от самото му създаване е свързана с разработването и последващото разпространение на масови компютърни игри (връзка към уебсайта на жалбоподателя: <https://www.nordcurrent.com>). Nordcurrent Ltd е учредено на 1 май 2009 г. в Обединеното кралство от две местни лица, които са първоначални учредители и крайни акционери, контролиращи групата дружества Nordcurrent. През 2011 г., с цел концентриране на стопанските единици в една-единствена група дружества, участващи в разработването и разпространението на компютърни игри, акциите на Nordcurrent Ltd са прехвърлени на жалбоподателя и така цялата група дружества започва да функционира под името Nordcurrent. Nordcurrent притежава 100 % от акциите на дъщерното дружество до 20 декември 2019 г., след което акциите са прехвърлени на един от първоначалните акционери местно лице. Производството по ликвидация на дъщерното дружество приключва на 5 януари 2021 г.
- 15 Според Nordcurrent при започване на дейността си дъщерното дружество е било дистрибутор на всички игри, разработени от групата дружества Nordcurrent, както и от други независими разработчици на игри от целия свят и във всички платформи. През 2017 г. част от функциите по разпространение на дъщерното дружество са прехвърлени на Nordcurrent, т.е. след съгласуване с платформата Google, игрите са прехвърлени за разпространение чрез акаунта на Nordcurrent; през 2018 г. търговският модел се променя, като всички рискове от загуби, свързани с разработването на игрите, финансирането на това разработване и рекламата, се прехвърлят от дъщерното дружество върху Nordcurrent, а от 2018 г. Nordcurrent става притежател на всички права върху игрите, като дъщерното дружество остава само дистрибутор. Преди Nordcurrent да сключи преки споразумения с Apple и другите платформи за разпространение на компютърни игри, дъщерното дружество действа като посредник (дъщерното дружество действа като посредник между Nordcurrent и платформите за разпространение на игри, както и между Nordcurrent и рекламодателите, за което получава комисиона). Считано от края на 2019 г., функциите, свързани с разпространението на игрите и със закупуването на реклама, вече не се изпълняват чрез дъщерното дружество и се взема решение за ликвидация на последното. Съгласно разпоредбите на договор от 1 декември 2018 г., след като получава от дъщерното дружество отчети за продажбите, направените разходи за реклама и дължимите на дъщерното дружество комисиони, жалбоподателят издава фактури на дъщерното дружество, като посочените в

тях суми са включени от Nordcurrent в данъчната основа на корпоративния данък в Литва за 2018 г. и 2019 г.

- 16 Nordcurrent възразява срещу констатацията на инспекцията относно установяването на договореност и подчертава, че учредяването на дъщерното дружество и упражняването от него дейности създават реални търговски предимства за Nordcurrent и че ресурсите на дъщерното дружество съответстват на необходимите за такива дейности ресурси. Дъщерното дружество в Обединеното кралство е било необходимо като канал за продажба, тъй като през съответните периоди не е съществувала никаква възможност за продажба на игри от Литва (преди съответните периоди не е било възможно пряко разпространение на игри от Литва чрез Google или Apple и тези обстоятелства не са зависели от волята на жалбоподателя). Предвид естеството на дейността на дъщерното дружество и промените в нея, физическите помещения са били необходими само първоначално и не са били нужни през следващия период на дейност. По-конкретно, преди периода 2010–2011 г., когато дъщерното дружество е разпространявало игри на физически носители, то е имало договори с консигнационни складове в Обединеното кралство. През следващия период, когато започнали да се разпространяват електронни игри, дъщерното дружество вече не се е нуждаело от физически помещения. Така решенията и участието на управителя на дъщерното дружество са били достатъчни, за да може последното да сключва типови договори за разпространение на игри (Google, Apple и т.н.) и за продажба на реклами просто чрез приемане. Директорът на дъщерното дружество изпълнявала възложената ѝ от акционерите функция да управлява и подпомага разпространението в световен мащаб на игрите, разработени от групата. С оглед на тази функция директорът, г-жа V. T., е напълно компетентна и способна да управлява продажбите на групата. Освен това не е било необходимо дъщерното дружество да има уебсайт, щом като е разпространявало само игрите, разработени от други субекти, нито е имало обективна необходимост от отделен (различен) електронен адрес на управителя, след като използвал същото име. Освен това жалбоподателят изтъква, че дъщерното дружество не представлява договореност и поради факта, че същото редовно е генерирало приходи (само през разглеждания период е генерирало 166 762 000 евро приходи от дейността по разпространение на игри) и също така е било обект на одити от страна на данъчните органи на Обединеното кралство и на независим одитор, като тези одити не са породили никакви съмнения относно действителното упражняване на дейността му.

Мотиви за преюдициалното запитване

- 17 Според Nordcurrent решението на инспекцията се отклонява от практиката на Съда във връзка с преценката на данъчно предимство. Nordcurrent изтъква, че съгласно практиката на Съда получаването на данъчно предимство е свързано именно със създаването на междинно дружество,

което позволява изплащането на освободени от данък дивиденди между правни субекти от различни юрисдикции.

- 18 Комисията по данъчни спорове отбелязва, че Съдът е предоставил насоки за тълкуване на понятието за злоупотреба с права и свързаните с нея доказателства. Например в решение от 26 февруари 2019 г., [T Danmark и Y Denmark, [съединени] дела C-116/16 и C-117/16[, EU:C:2019:135)], Съдът посочва следното: „Може да се смята за изкуствена договореност група от дружества, която не е създадена по съображения, отразяващи икономическата реалност, има чисто формална структура и главната ѝ цел или една от главните ѝ цели е да се получи данъчно предимство в противоречие с предмета или целта на приложимото данъчно право. Такава хипотеза е налице в частност когато благодарение на дружество за насочване на дохода, включено в структурата на групата между изплащащото дивидентите дружество и субекта, който е действителният им бенефициер, се избягва плащането на данъци върху дивидентите“ (точка 100). „Съвкупността от определен брой индиции може да докаже наличието на злоупотреба с право, стига тези индиции да са обективни и непротиворечиви. Такива индиции могат да са в частност наличието на дружества за насочване на дохода, които нямат икономическа обосновка, както и чисто формалният характер на структурата на групата от дружества, финансовата договореност и заемите“ (точка 114).
- 19 В своето официално обобщено тълкуване (коментар) на член 32, параграф 6 от Закона за корпоративния данък инспекцията посочва, че: „мярката за борба със злоупотребите не се прилага, когато след отчитане на всички релевантни факти и обстоятелства се установи, че макар да е възможно един от етапите на дадена договореност да не е действителен, тоест договореността да не е била въведена поради основателни търговски съображения, отразяващи икономическата реалност, съществуването на такава договореност не е свързано с получаването на данъчно предимство, което противоречи на предмета или целта [на Директива 2011/96] (т.е. данъчното задължение и размерът на данъка остават непроменени след премахването на недействителната договореност)“.
- 20 От обстоятелствата по делото е видно, че в случая дъщерното дружество е получило приходите — източник на въпросните дивиденди, от дейност, извършена от негово собствено име, а не под формата на дивиденди като междинно дружество. Следователно в настоящия случай дъщерното дружество не е междинно дружество, включено в структурата на групата, а генериращо приходи дружество, чиято печалба се разпределя на дружеството майка под формата на дивиденди.
- 21 След като анализира тълкувателните разпоредби относно участието на междинно образувание във веригата за изплащане на дивиденди, Комисията по данъчни спорове има съмнения дали ползването на данъчно предимство, произтичащо от получаването на освободени от данък дивиденди, по

смисъла на правилото за борба със злоупотребите в Директива 2011/96 може да бъде свързано с дъщерно дружество, което не е междинно дружество, включено в структура на група, и което генерира печалби, които впоследствие се разпределят на дружеството майка, тоест, ако се премахне дъщерното дружество изобщо не би имало облагаеми дивиденди (печалба).

- 22 В главното производство инспекцията не поставя под въпрос учредяването на дъщерното дружество или дейността му преди разглеждания период. Преценката на договореността е направена през разглеждания период (2018–2019 г.), т.е. обстоятелствата, свързани с констатацията на инспекцията за наличие на договореност, се отнасят само за момента на изплащане (получаване) на освободените от данъци дивиденди, поради което инспекцията не счита за необходимо да преценява обстоятелствата, свързани с учредяването на дъщерното дружество, нито обстоятелствата, свързани с дейността му преди разглеждания период. Освен това инспекцията отбелязва, че въз основа на получената от данъчните органи на Обединеното кралство информация не може да се предположи, че човешките и материалните ресурси на дъщерното дружество в периода 2015–2017 г. са се различавали от тези, установени през разглеждания период.
- 23 Nordcurrent поддържа, че данъчните органи не са взели надлежно предвид обстоятелствата извън разглеждания период, тоест обстоятелствата, свързани с учредяването на дъщерното дружество и промените в неговата дейност, довели до намаляване на обема на дейността му. Дъщерното дружество било създадено в Обединеното кралство поради основателни търговски съображения и реално извършвало търговска дейност в Обединеното кралство между 2009 г. и 2019 г. Основателните търговски съображения по същество били свързани с икономически, търговски и лични причини, довели до установяването на дъщерното дружество в Обединеното кралство (Обединеното кралство е било и продължава да бъде един от водещите световни пазари на видеоигри; потенциалните дистрибутори в Обединеното кралство изисквали дружествата да бъдат установени и да имат сметки в Обединеното кралство; Обединеното кралство било мястото на обучение, пребиваване и контакти на учредителите); пазарните условия ограничавали възможността Nordcurrent да разпространява разработените от него игри директно от Литва, тъй като дълго време литовските дружества нямали достъп до Apple, Google или други по-големи платформи за продажба; промените в дейността му се дължали на обективни фактори, довели до спад в дейността. След като отпаднала необходимостта от разпространение на разработените от Nordcurrent игри и закупуване на реклама на игрите чрез дъщерното дружество, през 2019 г. било взето решение за ликвидация на последното. Освен това според Nordcurrent дейността на дъщерното дружество преди разглеждания период трябвало да бъде проверена и с оглед на факта, че въпросните дивиденди, изплатени през 2018 г., били от печалбата на дъщерното дружество за 2016 г., тоест периода преди началото на разглеждания период (изплатените през 2019 г. дивиденди били от печалбата за 2018 г.).

- 24 С оглед на посочените по-горе разпоредби относно създаването на договореност, Комисията по данъчни спорове има съмнения дали за да се квалифицира само по себе си като договореност дъщерно дружество, установено в друга държава членка, може да се приеме, че такава договореност е налице, без да се отчитат обстоятелствата, свързани с учредяването на дъщерното дружество и дейността му, предхождаща момента на изплащане на дивидентите, когато при тези обстоятелства създаването на дъщерното дружество е обосновано от валидни търговски съображения.
- 25 Инспекцията посочва разпоредбите на член 69, параграф 1 от Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Закон на Република Литва за данъчната администрация) и отбелязва, че съгласно определението за данъчно предимство, предвидено в този член, данъчно предимство възниква, когато целта е изцяло да се избегне плащането на данък.

В коментарите си относно свързаните с данъчното предимство аспекти на правилото за борба със злоупотребите [в Директива 2011/96] („договореността е била въведена с основната цел или с една от основните цели да бъде получено данъчно предимство“, „получаването на данъчно предимство противоречи на предмета или целта на директивата“) инспекцията изразява позицията, че с получаването на данъчно предимство чрез използването на договореност (дъщерно дружество, което има характеристиките на недействителна договореност) се постига цел, която противоречи на Директива 2011/96. Според инспекцията Nordcurrent е получило данъчно предимство само защото се е възползвало от освобождаването от данъчно облагане, предвидено в член 35, параграф 2 от Закона за корпоративния данък (което води до неплащане на корпоративен данък). Инспекцията припомня, че във връзка с въпросите относно изплащането на дивиденти Съдът е постановил, че евентуалното разрешаване на финансови договорености, чиято единствена цел е да се ползват данъчните предимства, произтичащи от прилагането на Директива 90/435, не би било в съответствие с посочените цели на директивата, а напротив, би накърнило правилното функциониране на вътрешния пазар, като наруши условията за конкуренция ([решение от 26 февруари 2019 г., T Danmark и Y Denmark], съединени дела C-116/16 и C-117/16, [EU:C:2019:135], т. 79).

- 26 Nordcurrent не приема позицията на инспекцията, че освобождаването от данъчно облагане на дивиденти, предвидено в член 35, параграф 2 от Закона за корпоративния данък, представлява само по себе си данъчно предимство, получено от Nordcurrent, независимо от това колко и какъв вид данък действително е могло (или не е могло) да спести данъчнозадълженото лице. Тази позиция на инспекцията предполага използването на презумпцията, че данъчнозадълженото лице е получило данъчно предимство, като е получило дивидентите от чуждестранно образувание съгласно член 35, параграф 2 от Закона за корпоративния данък. Според Nordcurrent освобождаването от

данъчно облагане на получените дивиденди, когато липсва реално избягване на данъци или данъчна икономия, не противоречи на предмета или целта на Директива 2011/96. Освен това Nordcurrent твърди, че не е налице данъчно предимство, тъй като дъщерното дружество е реализирало печалба в Обединеното кралство, а прилаганата в Литва ставка на корпоративния данък върху облагаемата печалба е по-ниска (15%) от тази в Обединеното кралство (24 %). От учредяването му в Обединеното кралство до момента на неговата ликвидация дъщерното дружество е реализирало обща нетна печалба от 8 289 930 британски лири, върху която е внесло в бюджета на Обединеното кралство корпоративен данък в размер на 2 112 598 британски лири (2 670 639 евро). Според Nordcurrent платеният в Обединеното кралство данък е по-голям от данъка, който Nordcurrent хипотетично би бил задължен да плати в Литва (според инспекцията, за да се направи извод къде размерът на корпоративния данък би бил по-висок, първо трябва да се извърши оценка на приходите и разходите на дружеството в съответствие с разпоредбите на литовския Закон за корпоративния данък, което не е направено).

- 27 Според инспекцията фактът, че е платило данъци в Обединеното кралство, сам по себе си не е причина да се изключи възможността дружество на Обединеното кралство да се счита за договореност, ако същото е имало характер на договореност, която не е действителна и не е създадена с валидни търговски съображения.
- 28 С оглед на посочените по-горе разпоредби, свързани с различното третиране на данъчните предимства, Комисията по данъчни спорове иска да се установи дали в хипотезата, при която дъщерно дружеството, което начислява данък върху печалбата, реализирана в държавата по неговото седалище, а след това разпределя дивиденди от тази печалба, които са необлагаеми в държавата по седалището на дружеството майка, се квалифицира като договореност, е достатъчно да се установи, че основната цел или една от основните цели на тази договореност е да се получи данъчно предимство, което противоречи на предмета или целта на Директива 2011/96. Освен това се поставя въпросът дали обстоятелствата, свързани с факта, че печалбите, реализирани от името на дъщерното дружество, са били обложени с данък в държавата членка на установяване, трябва да се считат за релевантни за оспорването на констатацията, че е получено данъчно предимство, което противоречи на предмета или целта на Директива 2011/96, или че е налице договореност.
- 29 В писмените становища на страните и в изказаните по време на заседанието мнения ясно се открояват различните или противоречиви становища относно тълкуването на правото на Съюза и практиката на Съда, поради което Комисията по данъчни спорове иска от Съда да даде своето тълкуване във връзка с прилагането на правилото за борба със злоупотребите в Директива 2011/96.

- 30 Комисията по данъчни спорове отбелязва, че включването в Директива 2011/96 на минимално общо правило за борба със злоупотребите има за цел да се предотвратят злоупотребите с Директива 2011/96 и да се гарантира по-голяма съгласуваност в прилагането ѝ в различните държави членки ([съображение 5] от Директива 2015/121). Съдът все още не се е произнасял относно прилагането на разпоредбите на правилото за борба със злоупотребите в Директива 2011/96 в случаи, в които следва да се прецени дали по отношение на дивидентите, изплатени от дъщерно дружество, регистрирано в държава членка, може да се приложи освобождаване от данък на равнището на получателя на дивидентите (дружеството майка).
- 31 [...] [информация, която не е свързана с преюдициалните въпроси].
- 32 Отговорите на тези въпроси са съществени и необходими за разрешаването на данъчния спор между Nordcurrent и инспекцията, с който е сезирана Комисията по данъчни спорове, тъй като именно от тълкуването на съответните правни разпоредби зависи дали е обосновано облагането на Nordcurrent и дали инспекцията е компетентна да изчисли размера на дължимия от Nordcurrent корпоративен данък.
- 33 Комисията по данъчни спорове счита също така, че с оглед на бързото разглеждане на данъчните спорове е целесъобразно преюдициално запитване до Съда да се отправи в досъдебната фаза на разглеждане на данъчния спор.

Комисията по данъчни спорове [...] [позоваване на разпоредбите на процесуалния закон] постановява следното:

1. Отправя до Съда на Европейския съюз следните преюдициални въпроси:

1. При обстоятелства като разглежданите в настоящия случай, съответства ли на целите на правилото за борба със злоупотребите в Директива 2011/96 национална практика, съгласно която дружество майка в държава членка не се освобождава от облагане с данък на дивидентите, получени от дъщерно дружество, установено в друга държава членка, поради това че такова дъщерно дружество се квалифицира като договореност, когато дъщерното дружество не е междинно дружество и разпределената под формата на дивиденти печалба е генерирана от дейности, извършвани от името на дъщерното дружество, така че премахването на дъщерното дружество би довело до положение, при което изобщо липсва печалба или изплащане на дивиденти?

2. При утвърдителен отговор на първия въпрос, съответства ли на целите на правилото за борба със злоупотребите в Директива 2011/96 национална практика, съгласно която, за да се признае, че установено в друга държава членка дъщерно дружество само по себе си представлява договореност, се преценява с оглед на обстоятелствата към момента на изплащане на

дивидентите дали установяването на дъщерното дружество е обосновано от търговски съображения?

3. Може ли правилото за борба със злоупотребите в Директива 2011/96 да се тълкува в смисъл, че когато дружество майка е получило дивиденди от установено в друга държава членка дъщерно дружество, което е квалифицирано като договореност, това квалифициране само по себе си е достатъчно, за да се установи, че посредством прилагането на освобождаването от данък на дивидентите дружеството майка е получило данъчно предимство, което противоречи на предмета или целта [на Директива 2011/96]? Освен това, следва ли обстоятелствата, свързани с факта, че печалбите, реализирани от дъщерно дружество, което е квалифицирано като договореност, са били обложени с корпоративен данък в държавата членка на установяване в съответствие с действащата в тази държава членка национална правна уредба, да се считат за релевантни за оспорването на констатацията, че е получено данъчно предимство или че е налице договореност?

2. [...]

[стандартна процесуална формулировка и състав на Комисията по данъчни спорове].