

Cauza C-228/24**Cerere de decizie preliminară****Data depunerii:**

26 martie 2024

Instanța de trimitere:Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės
(Lituania)**Data deciziei de trimitere:**

20 februarie 2024

Reclamantă:

„Nordcurrent group” UAB

Pârât:Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų
ministerijos

**MOKESTINIŲ GINČŲ KOMISIJA PRIE
LIETUVOS RESPUBLIKOS VYRIAUSYBĖS
(Comisia pentru litigii fiscale din cadrul Guvernului Republicii Lituania)**

**DECIZIE
CU PRIVIRE LA PLÂNGEREA FORMULATĂ DE „NORDCURRENT
GROUP” UAB LA 13 DECEMBRIE 2023**

[...]

Comisia pentru litigii fiscale din cadrul Guvernului Republicii Lituania (denumită în continuare „Comisia pentru litigii fiscale”) [componenta Comisiei pentru litigii fiscale] a examinat plângerea societății cu răspundere limitată Nordcurrent group (denumită în continuare „Nordcurrent” sau „reclamanta”) din 13 decembrie 2023 împotriva deciziei nr. 69-93 a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspectoratul fiscal de stat din cadrul Ministerului Finanțelor din Republica Lituania) din 22 noiembrie 2023 (denumită în continuare „decizia contestată”). Reprezentanții reclamantei [...] [numele

reprezentanților reclamantei și ai Inspectoratului] au participat de la distanță la ședința Comisiei pentru litigii fiscale din 9 ianuarie 2024.

Comisia pentru litigii fiscale constată următoarele:

[...] [dreptul de a sesiza Curtea de Justiție în temeiul articolului 267 TFUE]. În Hotărârea din 21 octombrie 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), Curtea de Justiție a concluzionat că Comisia pentru litigii fiscale este o instanță în sensul articolului 234 CE (și, prin urmare, în sensul articolului 267 din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene).

Temeiul juridic

Dispozițiile dreptului Uniunii

- 1 În conformitate cu articolul 288 [al treilea paragraf] din Tratatul privind funcționarea Uniunii Europene, directiva este obligatorie pentru fiecare stat membru destinat cu privire la rezultatul care trebuie atins, lăsând autorităților naționale competența în ceea ce privește forma și mijloacele.
- 2 Obiectivul Directivei 2011/96/UE¹ din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților- mamă și filialelor acestora din diferite state membre (denumită în continuare „Directiva 2011/96”) este de a scuti de la reținerea la sursă dividendele și alte forme de repartizare a profitului achitate societăților- mamă de către filiale și de a elimina dubla impozitare a acestor venituri la nivelul societății- mamă [considerentul (3)].
- 3 Potrivit [considerentelor (6), (7) și (8) ale] Directivei (UE) 2015/121 a Consiliului din 27 ianuarie 2015 (denumită în continuare „Directiva 2015/121”) de modificare a Directivei 2011/96/UE privind regimul fiscal comun care se aplică societăților- mamă și filialelor acestora din diferite state membre:

„(6) Aplicarea normelor antiabuz ar trebui să fie proporțională și să servească scopului specific de a combate un demers sau o serie de demersuri care nu sunt oneste, și anume care nu reflectă realitatea economică.

(7) În acest scop, atunci când evaluează dacă un demers sau o serie de demersuri sunt abuzive, administrațiile fiscale ale statelor membre ar trebui să realizeze o analiză obiectivă a tuturor faptelor și circumstanțelor relevante.

(8) Statele membre ar trebui să utilizeze clauza antiabuz pentru a combate demersurile care, în ansamblul lor, nu sunt oneste, însă pot exista și cazuri în care etape sau părți distincte ale unui demers nu sunt, în mod individual, oneste. Statele membre ar trebui să poată folosi clauza antiabuz, de asemenea, pentru a combate

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

respectivetele etape sau părți specifice fără a aduce atingere celorlalte etape sau părți ale demersului care sunt oneste. Acest lucru ar asigura o eficiență maximă a clauzei antiabuz, garantând în același timp proporționalitatea sa. Abordarea de tipul «în măsura în care» poate fi eficace în cazurile în care entitățile vizate ca atare sunt oneste, dar în care, de exemplu, acțiunile din care se generează repartizarea profitului nu sunt în mod onest atribuite unui contribuabil care este stabilit într-un stat membru, și anume în cazul în care demersul pe baza forme sale juridice transferă dreptul de proprietate asupra acțiunilor, dar caracteristicile sale nu reflectă realitatea economică”.

- 4 Articolul 1 alineatele (2) și (3) din Directiva 2011/96 [astfel cum a fost modificată prin Directiva 2015/121] (denumită în continuare „norma antiabuz din Directiva 2011/96”) prevede:

„(2) Statele membre nu acordă beneficiile prezentei directive unui demers sau unei serii de demersuri care, fiind întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului prezentei directive, nu sunt oneste având în vedere toate faptele și circumstanțele relevante.

Un demers poate cuprinde mai multe etape sau părți.

(3) În sensul alineatului (2), un demers sau o serie de demersuri sunt considerate ca nefiind oneste în măsura în care nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică”.

- 5 [Considerentele (4)-(6)] ale Directivei 2011/96 [, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2015/121,] au următorul cuprins: „(4) Gruparea societăților din diferite state membre poate fi necesară pentru a crea în Uniune condiții similare celor de pe o piață internă și pentru a asigura astfel realizarea și buna funcționare a unei astfel de piețe interne. Aceste operațiuni nu ar trebui împiedicate prin restricții, dezavantaje sau denaturări determinate în special de dispozițiile fiscale ale statelor membre. În consecință, este necesar să se prevadă, pentru asemenea grupuri de societăți din diferite state membre, norme de impozitare neutre din punct de vedere concurențial, pentru a permite întreprinderilor să se adapteze cerințelor pieței interne, să își mărească productivitatea și să își consolideze poziția concurențială la nivel internațional.

(5) Asemenea grupări pot determina formarea de grupuri de societăți-mamă și filiale.

(6) [...] Era necesar să se elimine acel dezavantaj prin introducerea unui sistem comun, de natură să faciliteze gruparea societăților comerciale la scara Uniunii”.

- 6 Articolul 1 din Directiva 2011/96 [, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2015/121,] prevede:

„(1) Fiecare stat membru aplică prezenta directivă:

(a) repartizării profiturilor primite de societățile din statul membru respectiv, provenite de la filialele lor din alte state membre;

[...]

[(4) Prezenta directivă nu împiedică aplicarea dispozițiilor interne sau a celor bazate pe acorduri, necesare pentru prevenirea evaziunii fiscale, a fraudei fiscale sau a abuzurilor.]”

- 7 Articolul 6 din Directiva 2011/96 [, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2015/121,] prevede: „Statul membru de care aparține societatea-mamă nu poate percepe taxa reținută la sursă pe profiturile pe care societatea-mamă le primește de la filială”.

Dispozițiile naționale

- 8 Articolul 35 alineatul 1 din Lietuvos Respublikos pelno mokesčio įstatymas (Legea Republicii Lituania privind impozitul pe profit, denumită în continuare „Legea privind impozitul pe profit”) prevede că dividendele primite de o entitate lituaniană ca urmare a deținerii de participații, de părți ale capitalului sau de alte drepturi în entități străine sau de un sediu permanent ca urmare a deținerii de participații, de părți ale capitalului sau de alte drepturi în entități străine care îi sunt atribuite sunt supuse unei cote a impozitului pe profit de 15 %, cu excepția cazurilor prevăzute la alineatele 2 și 3 ale acestui articol.
- 9 Potrivit articolului 35 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe profit: „Dividendele primite de o entitate lituaniană ca urmare a deținerii de participații, de părți ale capitalului sau de alte drepturi în entități străine sau de un sediu permanent ca urmare a deținerii de participații, de părți ale capitalului sau de alte drepturi în entități străine care îi sunt atribuite nu sunt supuse impozitării în cazul în care astfel de entități străine sunt înregistrate sau organizate în alt mod într-un stat din Spațiul Economic European, iar profitul acestora este supus impozitului pe profit sau unui impozit echivalent cu impozitul pe profit”.
- 10 Potrivit articolului 32 alineatul 6 din Legea privind impozitul pe profit: „Dispozițiile [...] articolului 35 alineatele 2 și 3 din prezentul capitol referitoare la neimpozitarea dividendelor nu se aplică unui demers sau unei serii de demersuri care, fiind întreprinse cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului Directivei 2011/96/UE a Consiliului din 30 noiembrie 2011 privind regimul fiscal comun care se aplică societăților-mamă și filialelor acestora din diferite state membre, nu sunt oneste având în vedere toate faptele și circumstanțele relevante. Un demers poate cuprinde mai multe etape sau părți. Un demers sau o serie de demersuri sunt considerate ca nefiind oneste în măsura în care nu sunt întreprinse din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică”.

Situația de fapt din procedura principală și argumentele părților

- 11 Inspectoratul a efectuat o inspecție fiscală la Nordcurrent și a concluzionat, în raportul de inspecție [...] din 23 mai 2023, că Nordcurrent ar fi trebuit să calculeze impozitul pe profit pentru dividendele în valoare de 3 205 211,53 euro încasate pentru perioada 2018-2019 cu titlu de compensație de la Nordcurrent Ltd, filiala sa constituită în Regatul Unit (denumită în continuare „filiala”), după ce a constatat că, în perioada care a făcut obiectul inspecției, filiala a avut caracterul unui aranjament care nu a fost onest și nu a fost întreprins din motive comerciale valabile. Potrivit Inspectoratului, Nordcurrent a obținut un avantaj fiscal prin încasarea de dividende de la filială, care este calificată drept aranjament, cu alte cuvinte a încălcat articolul 35 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe profit și a evitat plata impozitului pe profit pentru dividendele încasate prin intermediul scutirii de impozit (avantajul fiscal) prevăzute la acest articol. În plus, s-a constatat că Nordcurrent își redusese în mod nerezonabil profitul impozabil pentru perioada 2018-2019, calificând drept deducere admisibilă comisionul de 728 762,81 euro plătit filialei din Regatul Unit pentru distribuția jocurilor Nordcurrent. În consecință, Nordcurrent a fost obligată la plata a 586 722 de euro reprezentând impozit pe profit, a unor dobânzi de întârziere de 222 028,08 euro calculate la cuantumul acestui impozit pe profit și a unei amenzi de 176 017 de euro pentru neplata impozitului pe profit.
- 12 Inspectoratul a constatat că, deși dividendele primite de Nordcurrent de la filială îndeplineau din punct de vedere formal condițiile de scutire de la plata impozitului pe dividende, Nordcurrent a primit de fapt dividende ca urmare a unui aranjament a cărui existență era demonstrată de următoarele elemente esențiale:
- În perioada analizată (2018-2019), filiala nu dispunea de resursele umane necesare (cu excepția administratorului care, pe lângă această societate, administra alte șapte societăți), având în vedere volumul mare de jocuri, numărul mare de descărcări (de exemplu, potrivit Google Play Store, unul dintre jocuri a fost descărcat de peste 100 de milioane de ori, iar un alt joc a fost descărcat de peste 10 milioane de ori) și numărul de canale de vânzare autorizate utilizate (45 dintre jocurile reclamantei au fost distribuite prin intermediul a 13 canale de vânzare autorizate sub numele filialei);
 - Filiala nu a desfășurat nicio activitate economică reală în Regatul Unit în perioada analizată (2018-2019) deoarece nu a existat un sediu efectiv (un număr mare de societăți au fost înregistrate la sediul social al societății, și anume 97 110 societăți, adresa fiind furnizată de serviciul specific de înregistrare a societăților cu furnizarea unei adrese din Regatul Unit) și nu există date disponibile privind bunurile imobile și alte imobilizări corporale ale societății, website-urile sau adresele de email utilizate în scopul desfășurării de activități;
 - Având în vedere numărul mare de jocuri, numărul de clienți, numărul canalelor de vânzare utilizate și volumele mari de vânzări, a fost evident pentru Inspectorat că desfășurarea efectivă a unor astfel de activități necesita, de

asemenea, resurse umane importante, cum ar fi personal financiar, analiști de date și alt personal cu înaltă calificare și cunoștințe specifice, inclusiv specialiști în domeniul tehnologiei informației, precum și resursele materiale necesare, precum spațiile, hardware-ul, software-ul etc., resurse de care filiala nu dispunea. În consecință, s-a constatat că, în perioada analizată, filiala nu și-a desfășurat în mod efectiv activitățile în lipsa resurselor umane și a altor resurse și că activitățile legate de dezvoltarea și distribuția jocurilor au fost desfășurate de angajații Nordcurrent, care aveau acces la platformele de publicitate și la platformele de distribuție a jocurilor.

– În perioada analizată, Nordcurrent deținea proprietatea asupra jocurilor dezvoltate și actualizate de aceasta, care au fost distribuite sub numele filialei.

Recunoașterea aranjamentului s-a bazat, de asemenea, pe informațiile obținute de la autoritățile fiscale din Regatul Unit (cu privire la resursele umane și materiale ale filialei).

- 13 Nordcurrent nu a fost de acord cu constatările Inspectoratului și a inițiat un litigiu fiscal prin depunerea unei plângeri la Comisia pentru litigii fiscale. Prin decizia [...] din 2 octombrie 2023, Comisia pentru litigii fiscale a dispus ca Inspectoratul să reexamineze observațiile Nordcurrent cu privire la raportul de inspecție și să adopte o nouă decizie. După reexaminarea plângerii reclamantei, Inspectoratul a decis, prin decizia atacată, să confirme constatările efectuate și sumele calculate în raportul de inspecție al Inspectoratului. Nordcurrent nu a fost de acord cu decizia Inspectoratului și a depus o plângere la Comisia pentru litigii fiscale.
- 14 Situația de fapt constatată în speță arată că, de la înființarea Nordcurrent, activitățile sale au vizat dezvoltarea și distribuția ulterioară de jocuri pe calculator pentru publicul larg (link către website-ul reclamantei: <https://www.nordcurrent.com>). Nordcurrent Ltd a fost înființată în Regatul Unit la 1 mai 2009 de către doi rezidenți în calitate de fondatori inițiali și acționari principali ai grupului de societăți Nordcurrent. În 2011, pentru a concentra unitățile comerciale într-un singur grup de societăți implicate în dezvoltarea și distribuția de jocuri pe calculator, acțiunile Nordcurrent Ltd au fost cesionate reclamantei și, prin urmare, întregul grup de societăți a început să funcționeze sub denumirea de Nordcurrent. Nordcurrent a deținut 100% din acțiunile filialei până la 20 decembrie 2019, după care acțiunile au fost transferate unuia dintre acționarii rezidenți inițiali. Procedura de lichidare a filialei s-a încheiat la 5 ianuarie 2021.
- 15 Potrivit Nordcurrent, atunci când și-a început activitatea, filiala era distribuitorul tuturor jocurilor dezvoltate de grupul de societăți Nordcurrent, precum și de alți dezvoltatori independenți de jocuri, la nivel mondial și pe toate platformele. În 2017, unele dintre funcțiile de distribuție ale filialei au fost transferate către Nordcurrent, și anume, după alinierea la platforma Google, au fost transferate jocuri spre distribuire prin intermediul contului Nordcurrent; în 2018, modelul de afaceri a fost modificat, toate riscurile de pierderi suferite în legătură cu

dezvoltarea jocurilor, cu finanțarea acestei dezvoltări și cu publicitatea fiind transferate de la filială către Nordcurrent, iar începând cu 2018, Nordcurrent a devenit titulara tuturor drepturilor asupra jocurilor, în timp ce filiala a păstrat doar rolul de distribuitor; până când Nordcurrent a reușit să încheie acorduri directe cu Apple și cu celelalte platforme de distribuție a jocurilor pe calculator, filiala a acționat ca intermediar (filiala a acționat ca intermediar între Nordcurrent și platformele de distribuție a jocurilor și între Nordcurrent și agenții de publicitate pentru jocuri, în schimbul acestor servicii de intermediere primind un comision); începând cu sfârșitul anului 2019, funcțiile legate de distribuția jocurilor și de achiziționarea de publicitate nu au mai fost îndeplinite prin intermediul filialei și s-a decis lichidarea acesteia. În temeiul dispozițiilor unui contract din 1 decembrie 2018, reclamanta, după ce a primit de la filială rapoarte de vânzări privind vânzările, costurile de publicitate suportate și comisioanele datorate filialei, a emis facturi către filială, iar sumele menționate în acestea au fost incluse de Nordcurrent în baza de impozitare pentru calculul impozitului pe profit datorat în Lituania pentru anii 2018 și 2019.

- 16 Nordcurrent nu a fost de acord cu constatarea Inspectoratului în ceea ce privește recunoașterea unui aranjament și a subliniat că înființarea filialei și activitățile desfășurate de aceasta au generat beneficii comerciale reale pentru Nordcurrent, iar resursele filialei au fost în concordanță cu resursele necesare pentru astfel de activități. Filiala din Regatul Unit a fost necesară în scopul utilizării drept canal de vânzare, și anume, dat fiind că nu exista nicio posibilitate de a vinde jocuri din Lituania în perioadele relevante (înainte de perioadele relevante, nu exista nicio posibilitate de a distribui jocuri direct din Lituania prin intermediul Google sau Apple, iar aceste circumstanțe erau în afara controlului reclamantei). Având în vedere natura activităților filialei și modificările survenite la nivelul acestora, sediul fizic a fost necesar doar inițial, nemaifiind necesar în perioada de activitate ulterioară. Mai precis, înainte de perioada 2010-2011, când filiala distribuia jocuri pe suporturi fizice, aceasta avea contracte cu antrepozite de expediție din Regatul Unit. În perioada următoare, când au început să fie distribuite jocuri electronice, filiala nu mai avea deloc nevoie de spații fizice. Astfel, deciziile și intervenția administratorului filialei ar fi fost suficiente pentru ca filiala să încheie contracte standard de distribuție de jocuri (Google, Apple etc.) și de vânzare de anunțuri publicitare, prin simpla acceptare. Directorul filialei a îndeplinit funcția care i-a fost încredințată de acționari, respectiv aceea de a gestiona și de a facilita distribuția mondială a jocurilor dezvoltate de către grup. Pentru această funcție, directoarea, doamna V. T., este pe deplin competentă și capabilă să gestioneze vânzările grupului. Mai mult, nu era necesar ca filiala să dispună de un website atunci când distribuia numai jocuri dezvoltate de alte entități și nici nu exista o necesitate obiectivă ca administratorul să dispună de o adresă electronică separată (diferită) atunci când utiliza același nume. Reclamanta a susținut, în plus, că filiala nu constituia un aranjament nici în considerarea faptului că filiala a generat venituri în mod regulat (numai în perioada analizată, aceasta a generat venituri în valoare de 166 762 000 de euro din activitatea de distribuție a jocurilor), iar filiala a făcut, de asemenea, obiectul unor audituri efectuate de autoritățile fiscale din

Regatul Unit și de o firmă de audit independentă, care nu a semnalat nicio preocupare cu privire la desfășurarea efectivă a activităților sale.

Motivele trimiterii preliminare

- 17 Potrivit Nordcurrent, decizia Inspectoratului s-a îndepărtat de jurisprudența Curții de Justiție cu privire la aprecierea unui avantaj fiscal. Nordcurrent susține că, potrivit jurisprudenței Curții de Justiție, obținerea unui avantaj fiscal este legată tocmai de înființarea unei societăți intermediare care permite plata unor dividende scutite de impozit între entități juridice din jurisdicții diferite.
- 18 Comisia pentru litigii fiscale observă că Curtea de Justiție a furnizat orientări interpretative cu privire la ceea ce constituie un abuz de drept și la elementele de probă aferente. De exemplu, în Hotărârea din 26 februarie 2019, [T Danmark și Y Denmark (cauzele conexe) C-116/16 și C-117/16, EU:C:2019:135], Curtea de Justiție a statuat că: „Poate fi considerat un aranjament artificial un grup de societăți care nu este creat pentru motive care reflectă realitatea economică, are o structură pur formală și are ca obiectiv principal sau ca unul dintre obiectivele principale obținerea unui avantaj fiscal care contravine obiectului sau finalității dreptului fiscal aplicabil. Aceasta este situația în special atunci când, printr-o entitate-conductă inserată în structura grupului între societatea care plătește dividende și societatea din grup care este beneficiarul lor efectiv, plata impozitului pe dividende este evitată” (punctul 100). „Întrunirea unui anumit număr de indicii poate atesta existența unui abuz de drept, în măsura în care aceste indicii sunt obiective și concordante. Pot constitui asemenea indicii printre altele existența unor societăți-conductă care nu au o justificare economică, precum și caracterul pur formal al structurii grupului de societăți, al aranjamentului financiar și al creditelor” (punctul 114).
- 19 Inspectoratul, în interpretarea sa oficială sumară (comentariu) a articolului 32 alineatul 6 din Legea privind impozitul pe profit, a precizat: „în cazul în care, după luarea în considerare a tuturor faptelor și împrejurărilor relevante, se constată că una dintre etapele unui demers poate să nu fie onestă, cu alte cuvinte nu a fost întreprinsă din motive comerciale valabile care reflectă realitatea economică, dar existența unui astfel de demers nu este legată de obținerea unui avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului [Directivei 2011/96] (și anume, obligația fiscală și quantumul impozitului rămân neschimbate după eliminarea demersului care nu este onest), măsura antiabuz nu va fi aplicată”.
- 20 Din împrejurările cauzei reiese că, în speță, filiala a obținut veniturile care au constituit sursa dividendelor în cauză din activități desfășurate în nume propriu și nu sub formă de dividende în calitate de societate intermediară. Astfel, filiala în speță nu era o societate intermediară integrată în structura grupului, ci o societate generatoare de venituri al cărei profit era repartizat societății-mamă sub formă de dividende.

- 21 După ce a analizat dispozițiile interpretative referitoare la implicarea unei entități intermediare în lanțul de plată a dividendelor, Comisia pentru litigii fiscale ridică problema dacă, în sensul normei antiabuz prevăzute de Directiva 2011/96, obținerea unui avantaj fiscal ca urmare a încasării de dividende scutite de impozit poate fi legată de o filială care nu este o societate intermediară integrată într-o structură de grup și care generează profit care este apoi repartizat societății-mamă, și anume în cazul în care nu ar exista deloc dividende (profit) care să fie impozitate în cazul desființării filialei.
- 22 În procedura principală, Inspectoratul nu pune în discuție nici înființarea filialei, nici activitățile filialei desfășurate înainte de perioada care a făcut obiectul inspecției; evaluarea aranjamentului a fost realizată pentru perioada care a făcut obiectul inspecției (2018-2019), cu alte cuvinte, circumstanțele referitoare la constatarea de către Inspectorat a existenței unui aranjament se referă numai la momentul plății (încasării) dividendelor scutite de impozit și, prin urmare, potrivit Inspectoratului, el nu este obligat să aprecieze circumstanțele referitoare la înființarea filialei sau circumstanțele referitoare la activitățile desfășurate de filială înaintea perioadei care a făcut obiectul inspecției. Inspectoratul arată de asemenea că informațiile primite de la administrația fiscală din Regatul Unit nu sugerează că resursele umane și materiale ale filialei erau diferite în perioada 2015-2017 de cele identificate în perioada care a făcut obiectul inspecției.
- 23 Nordcurrent susține că administrația fiscală nu a luat în considerare în mod corespunzător circumstanțele din afara perioadei care a făcut obiectul inspecției, și anume circumstanțele referitoare la înființarea filialei și la modificările survenite la nivelul activităților acesteia care au condus la o scădere a volumului activităților sale. Filiala a fost înființată în Regatul Unit din motive comerciale valabile și a desfășurat activități comerciale reale în Regatul Unit în perioada 2009-2019. Motivele comerciale valabile se bazează, în esență, pe rațiuni economice, comerciale și personale care au condus la înființarea filialei în Regatul Unit (Regatul Unit a fost și continuă să fie una dintre cele mai importante piețe de jocuri video din lume; potențialii distribuitori din Regatul Unit au solicitat ca societățile să fie înființate și să aibă conturi în Regatul Unit; Regatul Unit a fost locul unde fondatorii și-au urmat studiile, au avut reședința și au stabilit contacte); condițiile de piață au limitat capacitatea Nordcurrent de a distribui jocurile dezvoltate de aceasta direct din Lituania, deoarece, pentru mult timp, societățile din Lituania nu au putut accesa Apple, Google sau alte platforme de vânzare mai mari; modificările activității sale s-au datorat unor factori obiectivi care au determinat o scădere a activității. După ce necesitatea de a distribui jocurile dezvoltate de Nordcurrent și de a achiziționa publicitate pentru jocuri prin intermediul filialei a încetat să existe, s-a decis lichidarea filialei în 2019. În plus, Nordcurrent susține că ar fi trebuit să fie analizate activitățile desfășurate de filială înainte de perioada care a făcut obiectul inspecției, inclusiv în considerarea faptului că dividendele în cauză plătite în 2018 au provenit din profitul obținut de filială în 2016, și anume perioada anterioară începerii perioadei care a făcut obiectul inspecției (dividendele plătite în 2019 au provenit din profitul obținut în 2018).

- 24 Având în vedere dispozițiile menționate mai sus referitoare la instituirea unui aranjament, Comisia pentru litigii fiscale are îndoieli cu privire la aspectul dacă, în scopul recunoașterii filialei stabilite într-un alt stat membru drept aranjament ca atare, se poate considera că a fost instituit un astfel de aranjament, fără a se aprecia circumstanțele referitoare la înființarea filialei și la activitățile sale anterioare datei plății dividendelor, în care înființarea filialei este justificată de motive comerciale valabile.
- 25 Inspectoratul a enunțat dispozițiile articolului 69 alineatul 1 din Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Legea Republicii Lituania privind administrația fiscală) și a arătat că, potrivit definiției avantajului fiscal prevăzute la acest articol, există un avantaj fiscal atunci când scopul îl constituie evitarea totală a plății impozitului.

În observațiile sale cu privire la aspectele legate de avantajul fiscal ale normei antiabuz [din Directiva 2011/96] („demersul a fost întreprins cu scopul principal sau cu unul dintre scopurile principale de a obține un avantaj fiscal”, „obținerea unui avantaj fiscal contravine obiectului sau scopului directivei”), Inspectoratul a considerat că beneficiul unui avantaj fiscal prin utilizarea aranjamentului (filiala, care avea caracteristicile unui demers care nu este onest) a atins un scop care contravine Directivei 2011/96. Potrivit Inspectoratului, Nordcurrent a obținut un avantaj fiscal pentru simplul motiv că a beneficiat de scutirea de impozit prevăzută la articolul 35 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe profit (care duce la neplata impozitului pe profit). Inspectoratul a arătat că, în ceea ce privește aspectele referitoare la plata dividendelor, Curtea a statuat că a autoriza crearea de aranjamente financiare cu singurul scop de a beneficia de avantajele fiscale rezultate din aplicarea Directivei 90/435 nu ar fi coerent cu asemenea obiective, ci, dimpotrivă, ar aduce atingere bunei funcționări a pieței interne, denaturând condițiile de concurență ([Hotărârea din 26 februarie 2019, T Danmark și Y Danmark,] cauzele conexe C-116/16 și C-117/16 [, EU:C:2019:135], punctul 79).

- 26 Nordcurrent nu este de acord cu poziția Inspectoratului potrivit căreia beneficiul scutirii de impozit pe dividende prevăzute la articolul 35 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe profit constituie în sine un avantaj fiscal obținut de Nordcurrent, indiferent de valoarea și de tipul de impozit pe care contribuabilul a fost (nu a fost) în măsură să îl economisească în mod efectiv. Această poziție a Inspectoratului implică utilizarea unei prezumții potrivit căreia contribuabilul a obținut un avantaj fiscal prin încasarea dividendelor de la o entitate străină în temeiul articolului 35 alineatul 2 din Legea privind impozitul pe profit. Nordcurrent susține că scutirea de impozit pe dividendele încasate, în lipsa unei evaziuni fiscale reale sau a unor economii efective, nu contravine obiectului și scopului Directivei 2011/96. Nordcurrent susține, de asemenea, că nu există niciun avantaj fiscal, deoarece filiala a obținut profit în Regatul Unit, iar Lituania aplică o rată mai mică a impozitului pe profit (15 %) asupra profiturilor impozabile decât Regatul Unit (24 %). Filiala din Regatul Unit a obținut un profit net total de 8 289 930 de lire sterline (GBP) de la înființare până la lichidare,

pentru care a plătit 2 112 598 GBP (2 670 639 de euro) cu titlu de impozit pe profit către bugetul Regatului Unit. Potrivit Nordcurrent, s-a plătit mai mult impozit în Regatul Unit în comparație cu situația în care Nordcurrent ar fi trebuit să plătească impozit în Lituania (potrivit Inspectoratului, pentru a ajunge la o concluzie cu privire la locul în care ar fi fost suportat un quantum mai mare al impozitului pe profit, veniturile și cheltuielile societății ar fi trebuit mai întâi să fie evaluate în conformitate cu dispozițiile legii lituaniene privind impozitul pe profit, ceea ce nu s-a întâmplat).

- 27 Potrivit Inspectoratului, simpla împrejurare că s-au plătit impozite în Regatul Unit nu constituie un motiv pentru a exclude o societate din Regatul Unit de la a fi considerată un aranjament în cazul în care societatea a reprezentat un aranjament care nu a fost onest și nu a fost întreprins din motive comerciale valabile.
- 28 Având în vedere dispozițiile prezentate mai sus referitoare la diferența de tratament al avantajelor fiscale, Comisia pentru litigii fiscale exprimă îndoieli cu privire la aspectul dacă, în cazul în care filiala, care, în urma impozitării profitului obținut în statul său de stabilire, plătește ulterior dividende pentru profitul respectiv care nu este impozabil în statul societății-mamă, este recunoscută drept aranjament, este suficient să se constate că scopul principal sau unul dintre scopurile principale ale aranjamentului îl constituie obținerea unui avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului Directivei 2011/96. În plus, se ridică problema dacă împrejurările referitoare la faptul că profitul obținut sub numele filialei au fost supuse impozitării în statul membru de stabilire trebuie considerate relevante pentru a contesta constatarea că a fost obținut un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului Directivei 2011/96 sau că a existat un aranjament.
- 29 Pozițiile diferite sau contradictorii cu privire la interpretarea dreptului Uniunii și a jurisprudenței Curții de Justiție se reflectă în mod clar în memoriile părților și în opiniile exprimate în ședință, astfel încât Comisia pentru litigii fiscale solicită Curții de Justiție să furnizeze interpretarea sa cu privire la aplicarea normei antiabuz prevăzute de Directiva 2011/96.
- 30 Comisia pentru litigii fiscale arată că norma comună minimă antiabuz din Directiva 2011/96 a fost introdusă pentru a preveni utilizarea abuzivă a Directivei 2011/96 și pentru a asigura o mai mare coerență în aplicarea acesteia în diferite state membre [considerentul (5) al Directivei 2015/121]. Curtea de Justiție nu s-a pronunțat încă cu privire la punerea în aplicare a dispozițiilor normei antiabuz din Directiva 2011/96 în cazurile în care trebuie să se stabilească dacă o scutire de impozit poate fi aplicată la nivelul beneficiarului dividendelor (societatea-mamă) în ceea ce privește dividendele plătite de o filială înregistrată într-un stat membru.
- 31 [...] [informații fără legătură cu întrebările preliminare adresate].
- 32 Răspunsurile la aceste întrebări sunt indispensabile și necesare pentru soluționarea litigiului fiscal dintre Nordcurrent și Inspectorat, care este examinat de Comisia

pentru litigii fiscale, întrucât interpretarea dispozițiilor juridice în cauză este cea care determină caracterul întemeiat al impozitării Nordcurrent și dreptul Inspectoratului de a calcula cuantumul impozitului pe profit datorat de Nordcurrent.

- 33 Comisia pentru litigii fiscale consideră de asemenea că, pentru soluționarea cu celeritate a litigiilor fiscale, se impune ca cererea de decizie preliminară să fie trimisă Curții în faza precontencioasă a litigiului fiscal.

Comisia pentru litigii fiscale [...] [trimitere la dispozițiile de drept procedural] dispune următoarele:

1. Se adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarele întrebări preliminare:

1. În împrejurări precum cele din prezenta cauză, este conformă cu obiectivele normei antiabuz prevăzute de Directiva 2011/96 o practică națională în temeiul căreia o scutire de impozitul pe dividende nu este acordată unei societăți-mamă dintr-un stat membru pentru dividendele primite de la o filială stabilită în alt stat membru pentru motivul că o astfel de filială este recunoscută drept aranjament, în condițiile în care filiala nu este o societate intermediară, iar profitul repartizat cu titlu de dividende a fost generat de activități desfășurate sub numele filialei, astfel încât desființarea filialei ar conduce la o situație în care nu ar exista niciun profit sau nicio plată a dividendelor?

2. În cazul unui răspuns afirmativ la prima întrebare, este conformă cu obiectivele normei antiabuz prevăzute de Directiva 2011/96 o practică națională în temeiul căreia, în scopul recunoașterii unei filiale stabilite într-un alt stat membru drept aranjament ca atare, se efectuează o apreciere a împrejurărilor la momentul plății dividendelor, în cazul în care înființarea filialei este justificată de motive comerciale?

3. Norma antiabuz prevăzută de Directiva 2011/96 poate fi interpretată în sensul că, în cazul în care o societate-mamă a primit dividende de la o filială stabilită într-un alt stat membru și care este recunoscută drept aranjament, această recunoaștere este suficientă în sine pentru a se considera că societatea-mamă, prin aplicarea scutirii de la plata impozitului pe dividende, a obținut un avantaj fiscal care contravine obiectului sau scopului [Directivei 2011/96]? În plus, împrejurările referitoare la faptul că profitul realizat de o filială recunoscută drept aranjament a fost supus impozitului pe profit în statul membru de stabilire în conformitate cu normele naționale în vigoare în acest stat membru trebuie considerate relevante pentru a contesta constatarea obținerii unui avantaj fiscal sau a existenței unui aranjament?

2. [...]

[formulare procedurală standard și componența Comisiei pentru litigii fiscale]