

Asia C-808/23

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

27.12.2023

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Högsta förvaltningsdomstolen (Ruotsi)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

21.12.2023

Valittaja:

Höggullen AB

Vastapuoli:

Skatteverket

[--]

VALITTAJA

Aktiebolaget Höggullen [--]

[--] Göteborg

VASTAPUOLI

Skatteverket

[--]

RATKAISU, JOHON HAETAAN MUUTOSTA

Kammarrätten i Göteborgin (Göteborgin kamarioikeus, Ruotsi) 3.3.2021 antama tuomio

ASIA

Arvonlisävero ja veroseuraamus; ennakkoratkaisupyyntö Euroopan unionin tuomioistuimelle

Asian esittely

Högsta förvaltningsdomstolen (korkein hallinto-oikeus, Ruotsi) antaa seuraavan

VÄLIPÄÄTÖKSEN

Unionin tuomioistuimelta pyydetään SEUT 267 artiklan mukaisesti ennakkoratkaisua liitteenä olevan ennakkoratkaisupyyntön mukaisesti (pöytäkirjan liite).

[– –]

LIITE

SEUT 267 artiklaan perustuva ennakkoratkaisupyyntö yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (arvonlisäverodirektiivi) 72 ja 80 artiklan tulkinnasta

Johdanto

- 1 Högsta förvaltningsdomstolen pyrkii ennakkoratkaisua pyytämällä selvittämään, miten arvonlisäverodirektiivin 72 ja 80 artiklaa on tulkittava emoyhtiön tytäryhtiöilleen suorittamien palvelujen käyvän markkina-arvon määrittämisen osalta. Ennakkoratkaisukysymykset ovat nousseet esiin veron perusteen laskemista koskevassa asiassa, jossa Skatteverket on soveltanut direktiivin 80 artiklan perusteella käyttöön otettuja kansallisia uudelleenarviointia koskevia säännöksiä.

Asiaa koskevat unionin oikeussäännöt

- 2 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklasta ilmenee, että veron peruste on pääsääntöisesti vastike tavarasta tai palvelusta.
- 3 Direktiivin 80 artiklan mukaan jäsenvaltiot voivat veropetosten tai veronkierron estämiseksi toteuttaa toimenpiteitä varmistaakseen, että tietyissä kuvatuissa tapauksissa veron perusteena käytetään käypää markkina-arvoa. Kyseisen artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan tätä sovelletaan muun muassa silloin, kun luovutukseen tai suoritukseen liittyy jäsenvaltion määrittelemiä johto- tai omistussuhteita, vastike on käypää markkina-arvoa alhaisempi ja luovutuksen tai suorituksen vastaanottajalla ei ole täyttä vähennysoikeutta.

- 4 Direktiivin 72 artiklassa määritetään direktiivissä tarkoitettu käypä markkina-arvo. Palvelujen osalta ensimmäisessä kohdassa todetaan, että käyvällä markkina-arvolla tarkoitetaan sitä täyttä määrää, jonka asiakas siinä vaihdannan vaiheessa, jossa palvelut suoritetaan, joutuisi kyseiset palvelut tuolloin saadakseen vapaan kilpailun vallitessa maksamaan riippumattomalle suorittajalle sen jäsenvaltion alueella, jossa liiketoimi on veronalainen. Saman artiklan toisen kohdan mukaan silloin, jos vertailukelpoista palvelujen suoritusta ei voida määrittää, käyvällä markkina-arvolla tarkoitetaan palvelujen osalta määrää, joka on vähintään verovelvolliselle palvelujen suorittamisesta aiheutuvien kustannusten suuruinen.

Asiaa koskevat kansalliset oikeussäännöt

- 5 Asiassa kyseessä olevilla verokausilla sovellettiin arvonlisäverolakia (1994:200) (mervärdesskattelagen (1994:200)). Tämä laki on nyt korvattu uudella arvonlisäverolailla (2023:200) (mervärdesskattlag (2023:200)), mutta aiempaa lakia sovelletaan käsiteltävässä asiassa edelleen tilanteisiin, jotka liittyvät uuden lain voimaantuloa edeltävään aikaan. Vuoden 1994 lain asiaa koskevat säännökset esitetään jäljempänä. Uudessa laissa on olennaisilta osin vastaavat säännökset.
- 6 Lain 7 luvun 2 ja 3 §:n mukaan veron perusteena on pääsääntöisesti vastike tavarasta tai palvelusta.
- 7 Lain 7 luvun 3 a §:n mukaan veron perusteena käytetään markkina-arvoa, jos vastike on markkina-arvoa alhaisempi, ostajalla ei ole täyttä vähennysoikeutta, myyjä ja ostaja ovat etuyhteydessä toisiinsa ja verovelvollinen ei voi osoittaa uskottavasti, että vastike on markkinaehtoinen.
- 8 Lain 1 luvun 9 §:n 1 momentissa todetaan, että palvelujen osalta markkina-arvolla tarkoitetaan sitä täyttä määrää, jonka palvelun ostaja siinä vaihdannan vaiheessa, jossa palvelun myynti tapahtuu, joutuisi kyseisestä palvelusta Ruotsissa maksamaan myynnin ajankohtana ja vapaan kilpailun vallitessa riippumattomalle myyjälle. Saman pykälän 2 momentissa todetaan, että jos vertailukelpoisia palvelujen myyntejä ei voida määrittää, markkina-arvolla tarkoitetaan määrää, joka on vähintään verovelvolliselle palvelun suorittamisesta aiheutuvien kustannusten suuruinen.

Asian tausta

- 9 Asia koskee Aktiebolaget Högkullenia, joka on kiinteistöhallinnon alalla toimivan konsernin emoyhtiö. Kiinteistöjen hallinnointi tapahtuu yhtiön tytäryhtiöissä. Vuonna 2016 emoyhtiöllä oli 19 suoraan ja välillisesti omistettua tytäryhtiötä.
- 10 Tytäryhtiöiden toiminta on osittain vapautettu verosta, joten niillä ei ole oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron täyteen vähennykseen. Emoyhtiö osallistuu aktiivisesti kaikkien tytäryhtiöidensä hallinnointiin suorittamalla niille erilaisia

päätoimipaikkapalveluja vastiketta vastaan. Tämä liiketoiminta on kokonaisuudessaan verollista. Emoyhtiö ei harjoita muuta liiketoimintaa, eikä se saa muita tuloja kuin konsernin sisäisten palvelujen suorittamisesta saatavat tulot.

- 11 Vuonna 2016 emoyhtiö suoritti tytäryhtiöille johto-, rahoitus-, kiinteistöhallinnointi-, investointi-, tietotekniikka- ja henkilöstöhallintopalveluja. Emoyhtiö veloitti palveluista yhteensä noin 2,3 miljoonaa Ruotsin kruunua ja tilitti myynteihin sisältyvän arvonlisäveron koko vastikkeesta.
- 12 Emoyhtiön mukaan vastikkeen määrä määritettiin kustannusvoittolisämenetelmällä (cost plus -menetelmä). Yhtiö on todennut, että tämän menetelmän mukaan vastike muodostuu määrästä, joka vastaa emoyhtiölle palvelujen ostamisesta ja suorittamisesta aiheutuneita kustannuksia, sekä voittolisästä. Yhtiön mukaan se on soveltanut jakoperustetta, jonka mukaan tietty prosenttiosuus yhtiön johdon kuluista ja muun muassa tiloista, puhelimesta, datasta, edustuksesta ja matkoista aiheutuneista kustannuksista katsotaan kohdistuvan tytäryhtiöille suoritettuihin palveluihin. Lisäksi yhtiö on ilmoittanut katsovansa, että osakkeenomistajakustannukset, kuten kirjanpito-, tilintarkastus- ja yhtiökokouskustannukset, sekä pääoman hankintakustannukset eivät liity suoritettuihin palveluihin, minkä vuoksi nämä kustannukset on jätetty kokonaan vastikkeen laskennan ulkopuolelle. Näihin kustannuksiin sisältyivät suunnitellun osakeannin ja listautumisen kustannukset.
- 13 Emoyhtiön omat kustannukset olivat samana vuonna noin 28 miljoonaa Ruotsin kruunua. Noin puolet tästä määrästä liittyi arvonlisäverollisten hankintojen kustannuksiin, kun taas loput koskivat arvonlisäverosta vapautettujen hankintojen kustannuksia ja muita arvonlisäverottomia kustannuksia, kuten palkkakustannuksia. Yhtiö vähensi niistä hankinnoista, joihin arvonlisävero sisältyi, maksamansa arvonlisäveron, toisin sanoen myös pääoman hankintakustannuksiin ja osakkeenomistajakustannuksiin sisältyneen veron.
- 14 Skatteverket katsoi, että palveluja oli suoritettu tytäryhtiöille markkina-arvoa alhaisemmalla hinnalla, ja päätti arvioida uudelleen ja korottaa veron perustetta. Skatteverketin mukaan vapailla markkinoilla ei ollut vertailukelpoisia palveluiden suorituksia, joten veron perusteeksi määritettiin määrä, joka vastaa yhtiölle palveluiden suorittamisesta aiheutuneita kustannuksia. Skatteverket katsoi, että yhtiölle kyseisenä vuonna aiheutuneiden kokonaiskustannusten eli noin 28 miljoonan Ruotsin kruunun voitiin katsoa liittyvän suoritettuihin palveluihin, ja emoyhtiön myyntiin sisältyvän arvonlisäveron perusteeksi vahvistettiin näin ollen tämä määrä. Korotuksen lisäksi määrättiin veroseuraamus.
- 15 Emoyhtiö valitti asiasta Förvaltningsrätten i Göteborgiin (Göteborgin hallinto-oikeus, Ruotsi), joka hyväksyi valituksen ja kumosi Skatteverketin päätöksen. Förvaltningsrätten totesi perusteluissaan seuraavaa. Skatteverket ei ole osoittanut, että yhtiö olisi myynyt konsernin sisäisiä palveluja alle markkina-arvon. Ei ole itsestään selvää, että osakkeenomistajakustannuksia on pidettävä hallinnollisten palvelujen suorittamiseen liittyvinä kustannuksina. Sillä, että yhtiö ei ole

ilmoittanut muita tuloja kuin konsernin sisäisistä palveluista saatuja tuloja ja että yritys on vähentänyt kaikkiin hankintoihinsa sisältyvän arvonlisäveron, ei sinänsä ole merkitystä, kun arvioidaan näiden palvelujen suorittamisesta yhtiölle aiheutuneita kustannuksia. Koska yhtiö on konsernin emoyhtiö ja koska suuri osa sen kustannuksista kyseisenä vuonna muodostui mahdollisen listautumisen kustannuksista, on epätodennäköistä, että yhtiölle konsernin sisäisten palvelujen suorittamisesta aiheutuneet kustannukset muodostuisivat kaikista yhtiölle kyseisenä vuonna aiheutuneista kustannuksista.

- 16 Skatteverket valitti Kammarrätten i Göteborgiin, joka hyväksyi valituksen ja pysytti kyseisen viranomaisen päätöksen seuraavin perusteluin.
- 17 Skatteverketillä on todistustaakka siitä, että tytäryhtiöiltä laskutettu vastike on markkina-arvoa pienempi. Koska kyse on konsernin sisäisistä palveluista, pitäisi riittää, että Skatteverket pystyy osoittamaan, että palveluista maksettu vastike on ollut pienempi kuin niiden suorittamisesta aiheutuneet kustannukset. Veron perusteen uudelleenarviointia koskeva säännös on veronkiertosäännös, joka koskee hintojen manipulointia. Näin ollen on kohtuullista, että veron perusteen arvioinnissa lähtökohdaksi otetaan se, minkä verovelvollinen on itse katsonut sisältyvän verolliseen liiketoimintaan. Suunnitellulla osakeannilla ja listautumisella oli tarkoitus saada rahoitusta uusille yritys- ja kiinteistöostolle. Pääoman hankinta on näin ollen hyödyttänyt koko konsernia. Vaatimalla kaikkiin ostoihin sisältyvän veron vähentämistä yhtiö on ilmaissut näkemyksensä, jonka mukaan nämä kustannukset ovat osa liiketoimintaa. Emoyhtiölle, jonka ainoa toiminta on verollisten palvelujen suorittaminen tytäryhtiöilleen, ostoihin sisältyvä vero ei voi olla täysin vähennyskelpoinen sillä perusteella, että kustannukset ovat osa liiketoiminnan yleiskuluja, kun tällaisen liiketoimen ei kuitenkaan katsota liittyvän kyseisen toiminnan myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuihin verollisiin liiketoimiin. Näin ollen kaikki emoyhtiön kustannukset ovat osa tytäryhtiöiden hallinnoinnin hintaa, ja ne olisi otettava huomioon määritettäessä konsernin sisäisten palvelujen markkina-arvoa.

Asianosaisten lausumat

Aktiebolaget Högkullen

- 18 Aktiebolaget Högkullen on valittanut kammarrättenin tuomiosta ja vaatii, että se kumotaan ja förvaltningsrättenin ratkaisu pysytetään. Yhtiön mukaan maksettu vastike ei ole kyseisten palvelujen markkina-arvoa alhaisempi, joten Skatteverketin päätös veron perusteen uudelleenarvioinnista ei ole perusteltu. Yhtiö esittää seuraavaa.
- 19 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö ei tue sitä, mitä Skatteverket väittää, eli sitä, että suoritettavat palvelut muodostavat yhden yhtenäisen konsernille ominaisen palvelun ja että vapailla markkinoilla ei näin ollen ole vertailukelpoista palvelua. Direktiivin lähtökohtana on, että jokaista liiketoimea on pidettävä erillisenä ja

itsenäisenä, ja unionin tuomioistuin on lisäksi todennut, että tytäryhtiöiden aktiiviseen hallinnointiin voi kuulua liiketoimintana pidettäviä erityyppisiä suorituksia (ks. esim. tuomio *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537).

- 20 Yhtiön tytäryhtiöille suorittamat palvelut eivät ole pelkästään konsernille ja sen toiminnalle ominaisia. Erilaisten toimintojen ulkoistaminen on yleistä, ja kaikki käsiteltävässä asiassa kyseessä olevat palvelut ovat luonteeltaan sellaisia, että ne voidaan hankkia kilpailuttamalla eri palveluntarjoajia. Näin ollen vapailla markkinoilla on vertailukelpoisia palveluja, ja kullekin erilliselle palvelulle voidaan määrittää markkinahinta. Se, että tytäryhtiöiden hallinnointia pidetään moniosaisena erityisenä palveluna, jota voidaan tarjota vain konsernin sisällä, on neutraalisuusperiaatteen vastaista ja merkitsee sitä, että markkina-arvon määrittämistä koskevaa pääsääntöä ei koskaan sovelleta tällaisiin suorituksiin.
- 21 Yhtiö soveltaa kustannusvoittolisämenetelmää määrittäessään tytäryhtiöilleen suorittamiensa palvelujen hinnan. Menetelmä on yleisesti hyväksytty hinnoittelumalli, joka perustuu kustannuksiin ja markkinaehtoiseen lisään. Kansainvälisesti tunnustettu markkinaehtoperiaate tarkoittaa, että etuyhteydessä olevien yritysten rajatylittävissä liiketoimissa sopimien hintojen ja muiden ehtojen on vastattava sitä, mitä riippumattomat yritykset olisivat sopineet samassa tilanteessa.
- 22 Yhtiön pääoman hankinnasta ei ole hyötyä tytäryhtiöille, eikä sillä ole yhteyttä eri päätoimipaikkapalvelujen suorittamiseen. Konsernin sisäisiä palveluja koskevien OECD:n ohjeiden mukaan osakkeenomistajakustannusten veloittaminen tytäryhtiöiltä ei ole markkinaehtoperiaatteen mukaista. Skatteverket luo fiktiivisen markkina-arvon, joka vaihtelee suuresti eri vuosina, kun, kuten tässä tapauksessa, kyseessä on kertaluonteinen kustannus, jolla ei ole yhteyttä palvelujen tuottamisesta tai suorittamisesta aiheutuviin todellisiin kustannuksiin. Kun yhtiö lisää palvelujen omakustannushintaan lisän, yhtiön yleiskulut otetaan ajan mittaan huomioon hinnoittelussa, koska ne sisältyvät niin kutsuttuun ”voittolisään” kustannusvoittolisämenetelmässä.
- 23 Kustannusvoittolisämenetelmällä määritetty markkina-arvo ei ole ristiriidassa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetun käyvän markkina-arvon kanssa. Ei ole mitään oikeudellista perustaa sille, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen määrän ja palvelusuorituksen hinnoittelun välillä olisi pakottava yhteys. Skatteverket käyttää unionin tuomioistuimen vähennysoikeutta koskevaa oikeuskäytäntöä uudelleenarviointia koskevien säännösten soveltamisen tukena. Tämä on virheellistä, koska uudelleenarviointia koskevat säännökset eivät liity mitenkään vähennysoikeutta koskeviin säännöksiin. Skatteverketin päätös tarkoittaa sitä, että myös kustannukset, joihin ei liity ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, kuten palkkakustannukset, sisällytetään veron perusteeseen ja niiden myynnistä suoritetaan arvonlisävero. Skatteverketin soveltamistapa johtaa tulokseen, joka on suhteeton uudelleenarviointia koskevien säännösten tarkoitukseen nähden.

Skatteverket

- 24 Skatteverket katsoo, että valitus on hylättävä, ja toteaa seuraavaa.
- 25 Sitä, että emoyhtiö hallinnoi aktiivisesti tytäryhtiöitä, voidaan pitää yhtenä yhtenäisenä palveluna, eikä vastaavaa palvelua ole riippumattomien osapuolten välillä vapailla markkinoilla. Vaikka katsottaisiinkin, että kyseessä on useita erillisiä palveluja, niiden on katsottava olevan niin erityisiä kyseiselle konsernille, ettei vertailukelpoisia palveluja ole vapailla markkinoilla. Konsernin sisäisissä suhteissa hinnoitteluun voivat nimittäin vaikuttaa tekijät, joilla ei ole merkitystä vastaavassa ulkoisessa liiketoimessa. Konsernin sisäinen hinnoittelu voi siten poiketa siitä, mitä riippumattomien osapuolten välillä olisi sovittu. Sellaiset tekijät, joilla ei ole merkitystä ulkoisten liiketoimien kannalta, voivat myös vaikuttaa konsernin sisäisten palvelujen sisältöön. Tämä tarkoittaa sitä, että jos emoyhtiölle aiheutuu korkeat kustannukset palvelun suorittamisesta tytäryhtiöille, kyse ei ole samantyyppisestä palvelusta, jota ulkopuolinen myyjä voisi suorittaa, vaan emoyhtiön palvelu on luonteeltaan erilainen ja sisältää paljon enemmän.
- 26 Kun markkina-arvo lasketaan emoyhtiön kustannusten perusteella, tämä olisi tehtävä samalla tavalla kuin määritettäessä veron perustetta palvelujen omaan käyttöön ottamisen yhteydessä. Tämä tarkoittaa, että palvelun suorittamisesta aiheutuvilla kustannuksilla tarkoitetaan sitä osaa toiminnan kiinteistä ja muuttuvista kustannuksista, joka liittyy palveluun. Jos voidaan osoittaa, että kustannuksiin liittyvä ostoihin sisältyvä vero on vähennyskelpoinen sillä perusteella, että kustannukset ovat osa liiketoiminnan yleiskuluja, kustannusten ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien välillä on yhteys. Jos tällainen yhteys on olemassa vähennysoikeutta arvioitaessa, vastaava yhteys on olemassa uudelleenarvioinnin yhteydessä. Näin ollen ostoihin sisältyvää veroa ei voida pitää kokonaan vähennyskelpoisena sillä perusteella, että kustannukset ovat osa liiketoiminnan yleiskuluja, kun kustannusten ei kuitenkaan katsota liittyvän myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettuihin liiketoimiin uudelleenarvioinnin yhteydessä.
- 27 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan pääoman hankintakustannukset voivat olla liiketoiminnan yleiskuluja (Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320). Nyt käsiteltävässä asiassa emoyhtiö on vähentänyt kaikki hankintoihin sisältyvät verot, mukaan lukien pääoman hankintakustannuksiin ja osakkeenomistajakustannuksiin liittyvät verot. Emoyhtiön liiketoiminta koostuu yksinomaan palvelujen suorittamisesta tytäryhtiöille, joten näiden kustannusten on katsottava hyödyttäneen välillisesti tytäryhtiöitä.
- 28 Veron perusteen uudelleenarviointia koskevat säännökset otettiin käyttöön veropetosten ja hintojen manipuloinnista johtuvien arvonlisäverotulojen menetysten estämiseksi. Nyt käsiteltävässä asiassa emoyhtiö on vähentänyt yleiskuluihin liittyvän ostoihin sisältyvän veron, mutta ei ole ottanut näitä kustannuksia huomioon myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hinnoittelussa. Tytäryhtiöillä ei ole täyttä vähennysoikeutta, eivätkä

ne näin ollen olisi voineet vähentää ostoihin sisältyvää veroa kokonaisuudessaan, jos ne olisivat ostaneet ulkoisia palveluja tai hankkineet itse pääomaa. Palvelujen hinnoittelun hyväksyminen johtaisi siis verotulojen menetykseen.

- 29 Tuloverotusta koskevia periaatteita ei voida soveltaa arvonlisäverotuksen alalla, koska kyseessä on kaksi eri järjestelmää, joilla on erilaiset tavoitteet ja erilaiset lähestymistavat. Unionin tuomioistuin on todennut, että OECD:n malliverosopimuksella ei ole merkitystä arvonlisäverodirektiivin tulkinnassa, koska se koskee välitöntä verotusta (FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, 39 kohta). Vaikka hinnoittelu voidaan hyväksyä tuloverotuksessa, veron perustetta voidaan joutua arvioimaan uudelleen arvonlisäverotuksen yhteydessä.

Ennakkoratkaisupyynnön tarve

- 30 Tässä asiassa on riidatonta, että emoyhtiö ja tytäryhtiöt ovat etuyhteydessä toisiinsa siten, että veron perusteen uudelleenarviointia koskevia säännöksiä voidaan soveltaa ja että tytäryhtiöillä ei ole ostoihin sisältyvän arvonlisäveron täyttä vähennysoikeutta. Arvonlisäverodirektiivin 80 artiklassa edellytetään uudelleenarvioinnin osalta lisäksi, että maksettu vastike on käypää markkina-arvoa alhaisempi. Tällä ennakkoratkaisupyynnöllä Högsta förvaltningsdomstolen pyytää ohjeita siitä, miten on arvioitava, onko asia näin.
- 31 Direktiivin 72 artiklan ensimmäisen kohdan mukaan palvelun käyvällä markkina-arvolla tarkoitetaan sitä, mitä palvelun ostajan olisi pitänyt maksaa riippumattomalle palveluntarjoajalle saadakseen kyseisen palvelun. Toisen kohdan mukaan silloin, jos vertailukelpoista palvelun suoritusta ei voida määrittää, käyvällä markkina-arvolla tarkoitetaan määrää, joka on vähintään palvelun suorittamisesta aiheutuvien kustannusten suuruinen.
- 32 Asianosaiset ovat eri mieltä siitä, voidaanko 72 artiklan ensimmäisen kohdan säännöstä soveltaa määrittäessä emoyhtiön tytäryhtiöilleen suorittamien palvelujen käypää markkina-arvoa. Aktiebolaget Högekullen katsoo, että suoritettuja palveluja olisi arvioitava erikseen ja että vastaavia palveluja voidaan hankkia vapailta markkinoilta. Skatteverket sen sijaan katsoo, että se, että emoyhtiö hallinnoi aktiivisesti tytäryhtiöitä, on yksi yhtenäinen palvelu, jota vastaavaa palvelua ei ole olemassa riippumattomien osapuolten välillä vapailta markkinoilla. Skatteverket toteaa myös, että sekä konsernin sisäisten palvelujen hinnoitteluun että sisältöön vaikuttavat tekijät, joilla ei ole merkitystä ulkoisten liiketoimien yhteydessä. Skatteverketin mukaan vertailukelpoista suoritusta ei siis voida määrittää riippumatta siitä, onko kyse yhdestä vai useammasta tytäryhtiöille suoritetusta palvelusta.
- 33 Kysymys siitä, onko tässä konkreettisessa tapauksessa vapailta markkinoilla vertailukelpoisia suorituksia, on pohjimmiltaan näyttökysymys, johon unionin tuomioistuin ei ota kantaa. Skatteverket on kuitenkin periaatteen tasolla sitä mieltä, että emoyhtiön aktiivisena holdingyhtiönä tytäryhtiöilleen suorittamat palvelut ovat luonteeltaan sellaisia, ettei vapailta markkinoilla voida osoittaa

vertailukelpoisia suorituksia. Skatteverketin mukaan näissä tapauksissa on kyse erityisistä suorituksista, joiden markkina-arvoa ei voida määrittää direktiivin 72 artiklan ensimmäisen kohdan säännösten mukaisesti.

- 34 Skatteverketin kantaa tukee Högsta förvaltningsdomstolenin aikaisempi oikeuskäytäntö. Asiassa HFD 2014 ref. 40 kyseinen tuomioistuin totesi, että veron perusteen uudelleenarvioinnin edellytyksenä on, että Skatteverket osoittaa, että vastike on markkina-arvoa alhaisempi. Tuomioistuin totesi lisäksi, että konsernin sisäisten liiketoimien osalta Skatteverket voi täyttää todistustaakkansa osoittamalla, että vastike on palvelujen suorittamisesta aiheutuvia kustannuksia alhaisempi, ilman että sen on ensin osoitettava, että ulkopuolisilta palveluntarjoajilta ei ole saatavissa vertailukelpoisia suorituksia. Tuomioistuin perusteli tätä sillä, että konsernin sisäisten liiketoimien hinnoitteluun voivat vaikuttaa tekijät, joilla ei ole merkitystä vastaavassa ulkoisessa liiketoimessa, ja siksi se voi poiketa siitä, mitä riippumattomat osapuolet olisivat sopineet.
- 35 Högsta förvaltningsdomstolen katsoo, että on tarpeen, että unionin tuomioistuin selvittää, onko direktiivin 72 ja 80 artiklan mukaista katsoa, kuten Skatteverket on tehnyt, että vapaille markkinoilla ei ole vertailukelpoisia suorituksia nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevien kaltaisten palvelujen osalta. Kysymys on siis siitä, onko direktiivin mukaista, että käypä markkina-arvo määritetään näissä tapauksissa aina 72 artiklan toisen kohdan vaihtoehdoisen säännön mukaisesti, kun otetaan huomioon näiden palvelujen erityisyys.
- 36 Näin ollen 72 artiklan toisen kohdan mukaan käyvällä markkina-arvolla tarkoitetaan määrää, joka on vähintään verovelvolliselle palvelun suorittamisesta aiheutuvien kustannusten suuruinen. Asianosaiset ovat eri mieltä myös siitä, miten tätä säännöstä on tulkittava. Aktiebolaget Högekullenin mukaan yhtiön vastikkeen laskemisessa käyttämä kustannusvoittolisämenetelmä johtaa siihen, että vastike vastaa vähintään yhtiölle palvelujen suorittamisesta aiheutuvia kustannuksia. Skatteverket katsoo, että kaikki emoyhtiön kiinteät ja muuttuvat kustannukset ovat palvelujen suorittamisesta aiheutuvia kustannuksia.
- 37 Näkemysensä tueksi Skatteverket viittaa siihen, että emoyhtiön ainoa liiketoiminta on tässä tapauksessa ollut tytäryhtiöiden aktiivinen hallinnointi ja että yhtiö on vähentänyt kaikki omiin kustannuksiinsa liittyvät ostoihin sisältyvät verot, mukaan lukien pääoman hankintakustannuksiin ja osakkeenomistajakustannuksiin liittyvät verot. Skatteverketin mukaan tämä tarkoittaa sitä, että emoyhtiön kokonaiskustannuksia voidaan pitää yhtiön palvelujen suorittamisesta aiheutuvina kustannuksina.
- 38 Veron perusteen määrittäminen vastiketta suuremmaksi edellyttää, että Skatteverket osoittaa vastikkeen olevan käypää markkina-arvoa alhaisempi. Högsta förvaltningsdomstolenin mukaan on epäselvää, olisiko käypää markkina-arvoa määriteltäessä nyt kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa luotava yhteys ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen, kuten Skatteverket on tehnyt. Högsta förvaltningsdomstolen haluaa näin ollen, että unionin tuomioistuin arvioi, onko

direktiivin 72 ja 80 artiklan mukaista katsoa, että kun emoyhtiön ainoana toimintana on tytäryhtiöiden aktiivinen hallinnointi ja yhtiö on vähentänyt sen kustannuksiin liittyvän ostoihin sisältyvän arvonnalisäveron kokonaisuudessaan, emoyhtiön kokonaiskustannukset, mukaan lukien pääoman hankintakustannukset ja osakkeenomistajakustannukset, ovat tytäryhtiöille suoritetuista palveluista yhtiölle aiheutuneita kustannuksia.

- 39 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että 80 artiklaa on tulkittava suppeasti ja että jäsenvaltiot eivät voi kyseisen artiklan nojalla säätää, että veron perusteena käytetään käypää markkina-arvoa muissa kuin siinä luetelluissa tilanteissa (ks. esim. yhdistetyt asiat C-621/10 ja C-129/11, *Balkan and Sea Properties ja Provadinvest*, EU:C:2012:248, 45 ja 51 kohta). Unionin tuomioistuin ei kuitenkaan ole tutkinut pääasiassa esillä olevia kysymyksiä, jotka koskevat veron perusteen uudelleenarviointia konsernin sisäisten palvelujen yhteydessä, eikä aikaisemmassa oikeuskäytännössä anneta *Högsta förvaltningsdomstolenin* käsityksen mukaan riittäviä ohjeita näihin kysymyksiin vastaamiseksi. Sen vuoksi on tarpeen saada ennakkoratkaisu unionin tuomioistuimelta.

Ennakkoratkaisukysymykset

- 40 *Högsta förvaltningsdomstolen* pyytää edellä esitetyillä perusteilla ratkaisua seuraaviin kysymyksiin.
- 1) Onko arvonnalisäverodirektiivin 72 ja 80 artiklan mukaista, että veron perusteen uudelleenarviointia koskevia kansallisia säännöksiä sovellettaessa katsotaan, että kun emoyhtiö suorittaa tytäryhtiölleen nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisia palveluja, kyse on aina erityisistä suorituksista, joiden käypää markkina-arvoa ei voida määrittää 72 artiklan ensimmäisessä kohdassa säädetyn vertailun avulla?
 - 2) Onko arvonnalisäverodirektiivin 72 ja 80 artiklan mukaista, että veron perusteen uudelleenarviointia koskevia kansallisia säännöksiä sovellettaessa katsotaan, että emoyhtiön kokonaiskustannukset, mukaan lukien pääoman hankintakustannukset ja osakkeenomistajakustannukset, ovat tytäryhtiöille suoritetuista palveluista yhtiölle aiheutuneita kustannuksia, kun emoyhtiön ainoana toimintana on tytäryhtiöiden aktiivinen hallinnointi ja kun yhtiö on vähentänyt hankintoihinsa sisältyvän arvonnalisäveron kokonaisuudessaan?