

**Predmet C-808/23**

**Zahtjev za prethodnu odluku**

**Datum podnošenja:**

27. prosinca 2023.

**Sud koji je uputio zahtjev:**

Högsta förvaltningsdomstolen (Švedska)

**Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:**

21. prosinca 2023.

**Žalitelj:**

Högekullen AB

**Druga stranka u žalbenom postupku:**

Skatteverket

[omissis]

**ŽALITELJ**

Aktiebolaget Högekullen [omissis]

[omissis] Göteborg

**DRUGA STRANKA U ŽALBENOM POSTUPKU**

Skatteverket

[omissis]

**POBIJANA PRESUDA**

Presuda Kammarrätten i Göteborg (Žalbeni upravni sud u Göteborgu, Švedska) od 3. ožujka 2021. [omissis]

**PREDMET**

Porez na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) i dodatni porez; zahtjev za prethodnu odluku Suda Europske unije

U nastavku se iznosi činjenično stanje predmeta.

Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud, Švedska) donosi sljedeću

## **ODLUKU**

U skladu s člankom 267. UFEU-a, Sudu Europske unije upućuje se zahtjev za prethodnu odluku koji se nalazi u prilogu (prilog zapisniku).

[omissis]

## **PRILOG**

**Zahtjev za prethodnu odluku u skladu s člankom 267. UFEU-a, koji se odnosi na tumačenje članaka 72. i 80. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)**

### **Uvod**

- 1 Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) upućuje zahtjev za prethodnu odluku radi pojašnjenja kako treba tumačiti članke 72. i 80. Direktive o PDV-u u pogledu utvrđivanja tržišne vrijednosti usluga koje društvo majka pruža svojem društvu kćeri. Prethodna pitanja pojavila su se u predmetu koji se odnosi na izračun oporezivog iznosa i u kojem je Skatteverket (Porezna uprava, Švedska) primijenio nacionalna pravila o ponovnom izračunu uvedena na temelju članka 80. Direktive o PDV-u.

### **Relevantne odredbe prava Europske unije**

- 2 Iz članka 73. Direktive o PDV-u proizlazi da je oporezivi iznos u pravilu naknada za robu ili usluge.
- 3 Na temelju članka 80. države članice mogu, radi sprečavanja utaje ili izbjegavanja poreza, poduzeti mjere kako bi osigurale da, u određenim konkretnim slučajevima, oporezivi iznos odgovara tržišnoj vrijednosti. U skladu s njegovim stavkom 1. točkom (a), to se odnosi, među ostalim, na slučajeve u kojima postoje upravljačke ili vlasničke veze, kako ih definira država članica, i u kojima je naknada niža od tržišne vrijednosti i primatelj isporuke nema puno pravo na odbitak.
- 4 Za potrebe primjene Direktive o PDV-u pojam „tržišna vrijednost” definira se u članku 72. Kad je riječ o uslugama, u prvom stavku navodi se da „tržišna vrijednost” znači puni iznos koji bi, kako bi dobio predmetne usluge na vrijeme,

kupac u istoj prodajnoj fazi u kojoj se odvija isporuka usluga morao platiti, pod uvjetima lojalne konkurencije, neovisnom dobavljaču na teritoriju države članice u kojoj isporuka podliježe plaćanju poreza. U slučaju kad se ne može utvrditi slična isporuka usluga, „tržišna vrijednost” znači, u skladu s člankom 72. drugim stavkom, iznos koji nije manji od punog troška pružanja usluge za poreznog obveznika.

### **Relevantne odredbe nacionalnog prava**

- 5 Tijekom računovodstvenih razdoblja o kojima je riječ u ovom predmetu na snazi je bio mervärdesskattelagen (1994:200) (Zakon o porezu na dodanu vrijednost). Taj je zakon zamijenjen novim mervärdesskattelagom (2023:200) (Zakon o porezu na dodanu vrijednost), ali se prethodni zakon i dalje primjenjuje, u dijelu u kojem je to relevantno u ovom predmetu, na situacije koje su prethodile stupanju novog zakona na snagu. Primjenjive odredbe verzije Zakona iz 1994. navode se u nastavku. Novi zakon u biti sadržava istovjetne odredbe.
- 6 Iz poglavlja 7. članaka 2. i 3. proizlazi da je oporezivi iznos u pravilu naknada za robu ili usluge.
- 7 U skladu s poglavljem 7. člankom 3.a. oporezivi iznos odgovara tržišnoj vrijednosti kada je naknada niža od tržišne vrijednosti, kada primatelj isporuke nema puno pravo na odbitak, kada su prodavatelj i kupac međusobno povezani te kada porezni obveznik nije u mogućnosti pravno u dovoljnoj mjeri dokazati da je naknada u skladu s tržišnim uvjetima.
- 8 U poglavlju 1. članku 9. prvom stavku predviđa se da, kad je riječ o uslugama, tržišna vrijednost znači puni iznos koji bi kupac usluge, u istoj prodajnoj fazi u kojoj se odvija isporuka usluga, morao platiti za takvu uslugu, u trenutku isporuke i pod uvjetima lojalne konkurencije, neovisnom prodavatelju na državnom području. U skladu s drugim stavkom, u slučaju kad se ne može utvrditi slična isporuka usluga, tržišna vrijednost odgovara iznosu koji nije manji od punog troška pružanja usluge za poreznog obveznika.

### **Okolnosti spora**

- 9 Ovaj se predmet odnosi na Aktiebolaget Högkullen, društvo majku grupe za upravljanje nekretninama. Upravljanje nekretninama izvršavaju njegova društva kćeri. To je društvo 2016. imalo 19 izravnih i neizravnih društava kćeri.
- 10 Djelatnosti društava kćeri djelomično su oslobođene od poreza i stoga ta društva nemaju pravo na odbitak plaćenog pretporeza u cijelosti. Društvo majka aktivno sudjeluje u upravljanju svim društvima kćerima tako što im osigurava različite funkcije glavnog ureda uz naknadu. Na tu se gospodarsku djelatnost u cijelosti primjenjuje PDV. Društvo majka ne obavlja nikakvu drugu gospodarsku

djelatnost i ono ne prijavljuje nikakav prihod osim onog koji ostvaruje pružanjem usluga unutar grupe.

- 11 Društvo majka pružalo je 2016. svojim društvima kćerima usluge upravljanja, financijske usluge, usluge upravljanja nekretninama, usluge ulaganja, usluge u području informacijske tehnologije i usluge upravljanja ljudskim resursima. Društvo majka primilo je ukupno otprilike 2,3 milijuna švedskih kruna na ime naknade za usluge te je prijavilo izlazni PDV na cjelokupni iznos naknade.
- 12 Prema tvrdnjama društva majke, iznos naknade utvrđen je primjenom metode uvećanog troška. To društvo navodi da ta metoda uključuje nadoknadu iznosa koji odgovara troškovima koji su društvu majci nastali zbog kupnje i pružanja usluga, uz profitnu maržu. Prema tvrdnjama tog društva, ono je primijenilo ključ za raspodjelu u okviru kojeg se smatralo da se određeni postotak njegovih troškova upravljanja i troškova kao što su oni povezani s poslovnim prostorijama, telekomunikacijama, informacijskom tehnologijom, reprezentacijom i putovanjima može pripisati uslugama koje to društvo pruža društvima kćerima. Društvo je nadalje navelo da je smatralo da troškovi koji se odnose na dioničare, kao što su troškovi pripreme financijskih izvještaja, revizije i održavanja glavne skupštine, i troškovi prikupljanja kapitala nisu povezani s pruženim uslugama te da su stoga ti troškovi u potpunosti isključeni iz izračuna naknade. Ti su troškovi uključivali troškove povezane s planiranim novim izdavanjem dionica i uvrštenjem na burzu.
- 13 Vlastiti troškovi društva majke tijekom iste godine iznosili su oko 28 milijuna švedskih kruna. Otprilike polovica tog iznosa odnosila se na troškove stjecanja na koje se primjenjuje PDV, dok se ostatak iznosa odnosio na troškove stjecanja oslobođene od PDV-a i druge troškove oslobođene od PDV-a, kao što su troškovi plaća. Društvo je u cijelosti odbilo pretporez plaćen na stjecanja za koja je obračunan PDV, što uključuje i porez na troškove prikupljanja kapitala i troškove koji se odnose na dioničare.
- 14 Budući da je smatrala da su usluge pružene društvima kćerima po cijeni nižoj od tržišne vrijednosti, Porezna uprava odlučila je ponovno izračunati i povećati oporezivi iznos. Porezna uprava smatrala je da nije bilo slične isporuke usluga na otvorenom tržištu te je stoga oporezivi iznos utvrđen u iznosu koji odgovara troškovima koji su društvu nastali u okviru pružanja usluga. Prema mišljenju Porezne uprave, treba smatrati da se svi troškovi koji su društvu nastali tijekom godine o kojoj je riječ, odnosno otprilike 28 milijuna švedskih kruna, mogu pripisati pruženim uslugama, zbog čega je osnovica za izlazni PDV društva majke utvrđena u tom iznosu. Na to je povećanje obračunan dodatni porez.
- 15 Društvo majka pokrenulo je postupak pred Förvaltningsrättenom i Göteborg (Upravni sud u Göteborgu, Švedska), koji je prihvatio žalbu i poništio odluku Porezne uprave. Förvaltningsrätten i Göteborg (Upravni sud u Göteborgu) u obrazloženju je naveo sljedeće. Porezna uprava nije pravno u dovoljnoj mjeri dokazala da je društvo unutar grupe pružalo usluge po cijeni ispod tržišne

vrijednosti. Nije očigledno da troškove koji se odnose na dioničare treba smatrati troškovima povezanim s pružanjem administrativnih usluga. Činjenica da društvo nije prijavilo nikakav prihod osim onog koji je ostvarilo pružanjem usluga unutar grupe i da je odbilo pretporez na sve svoje kupnje nema kao takva nikakav utjecaj na procjenu troškova nastalih u okviru pružanja tih usluga. Budući da je društvo o kojem je riječ društvo majka grupe društava i da se velik dio njegovih troškova nastalih u godini o kojoj je riječ sastojao od troškova povezanih s mogućim uvrštenjem na burzu, nije vjerojatno da su troškovi koji su tom društvu nastali zbog pružanja usluga unutar grupe obuhvaćali sve troškove koje je ono snosilo te godine.

- 16 Porezna uprava podnijela je žalbu Kammarrättenu i Göteborg (Žalbeni upravni sud u Göteborgu), koji je prihvatio žalbu i potvrdio odluku Porezne uprave zbog sljedećih razloga.
- 17 Porezna uprava snosi teret dokazivanja da je naknada koja je naplaćena društvima kćerima niža od tržišne vrijednosti. Budući da je riječ o uslugama koje se pružaju unutar grupe, trebalo bi biti dovoljno da Porezna uprava dokaže da je naknada za te usluge bila niža od troškova njihova pružanja. Odredba o ponovnom izračunu oporezivog iznosa predstavlja pravilo o suzbijanju izbjegavanja plaćanja poreza čija je svrha otkrivanje same manipulacije cijenama. Stoga je razumno da se izračun oporezivog iznosa temelji na elementima koje je sam porezni obveznik smatrao dijelom oporezive gospodarske djelatnosti. Planirano novo izdavanje dionica i uvrštenje na burzu bili su namijenjeni prikupljanju kapitala za stjecanja novih društava i nekretnina. Prema tome, cijela je grupa ostvarila korist od prikupljanja kapitala. Time što je zatražilo odbijanje pretporeza na sve kupnje, društvo je dalo do znanja da su ti troškovi dio njegove gospodarske djelatnosti. U slučaju društva majke čija se jedina djelatnost sastoji od pružanja oporezivih usluga svojim društvima kćerima, pretporez se ne može u cijelosti odbiti zbog toga što predmetni troškovi čine dio općih troškova te gospodarske djelatnosti, dok se istodobno smatra da takva transakcija nije ni na koji način povezana s oporezivim izlaznim transakcijama u okviru te djelatnosti. Stoga svi troškovi koje snosi društvo majka čine sastavni dio cijene upravljanja društvima kćerima te ih treba uključiti prilikom utvrđivanja tržišne vrijednosti usluga koje se pružaju unutar grupe.

### **Stajališta stranaka**

#### *Aktiebolaget Högekullen*

- 18 Aktiebolaget Högekullen podnio je žalbu protiv presude Kammarrättena i Göteborg (Žalbeni upravni sud u Göteborgu), kojom je zahtijevao da se ta presuda ukine te da se potvrdi odluka Förvaltningsrättena i Göteborg (Upravni sud u Göteborgu). Aktiebolaget Högekullen tvrdi da naknada koju je primio nije bila niža od tržišne vrijednosti usluga o kojima je riječ i da je odluka Porezne uprave o ponovnom

izračunu oporezivog iznosa stoga neosnovana. To društvo ističe sljedeće argumente.

- 19 Tvrdnja Porezne uprave prema kojoj usluge koje se pružaju čine jedinstvenu i objedinjenu uslugu koja je svojstvena grupi i prema kojoj stoga ne postoji slična usluga na otvorenom tržištu nema uporište u sudskoj praksi Suda. Direktiva o PDV-u temelji se na načelu prema kojem svaku transakciju treba smatrati zasebnom i neovisnom, a Sud je priznao i da se aktivno upravljanje društvima kćerima može sastojati od pružanja različitih vrsta usluga koje čine gospodarsku djelatnost (vidjeti primjerice presudu *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537).
- 20 Usluge koje je društvo pružalo svojim društvima kćerima nisu svojstvene grupi i njezinim djelatnostima. Eksternalizacija različitih funkcija uobičajena je pojava, a sve usluge o kojima je riječ u ovom predmetu takve su prirode da se mogu nabaviti na otvorenom tržištu od različitih dobavljača. Stoga na otvorenom tržištu postoje slične usluge te je moguće utvrditi tržišnu cijenu za svaku pojedinu uslugu. Kada bi se upravljanje društvima kćerima smatralo jedinstvenom i objedinjenom uslugom koja se može pružati samo unutar grupe društava, to bi bilo protivno načelu neutralnosti te bi podrazumijevalo da se opće pravilo za utvrđivanje tržišne vrijednosti nikada ne primjenjuje na pružanje takvih usluga.
- 21 Za određivanje cijene usluga koje pruža svojim društvima kćerima *Aktiebolaget Högkullen* primjenjuje metodu uvećanog troška. Ta je metoda općeprihvaćeni model određivanja cijena koji se temelji na troškovima uvećanima za maržu po tržišnim uvjetima. Načelo nepristrane transakcije međunarodno je priznato i podrazumijeva da cijene i drugi uvjeti o kojima su usko povezana društva postigla dogovor za potrebe prekograničnih transakcija moraju odgovarati cijenama i uvjetima koje bi u istoj situaciji dogovorila neovisna društva.
- 22 Prikupljanje kapitala koje je provelo društvo ne donosi korist društvima kćerima i nije ni na koji način povezano s izvršavanjem različitih funkcija glavnog ureda. U skladu sa OECD-ovim smjericama o uslugama unutar grupe, naplaćivanje društvima kćerima troškova koji se odnose na dioničare protivno je načelu nepristrane transakcije. Porezna uprava izračunava fiktivnu tržišnu vrijednost koja će se znatno razlikovati od godine do godine kada se, kao u ovom slučaju, pojavi jednokratni trošak koji nije ni na koji način povezan sa stvarnim troškom proizvodnje ili pružanja usluga. Budući da društvo dodaje maržu na trošak pružanja usluga, opći troškovi društva uzimaju se u obzir prilikom određivanja cijena tijekom vremena tako što se uključuju u element „uvećanja” u okviru metode uvećanog troška.
- 23 Tržišna vrijednost koja se utvrđuje u skladu s metodom uvećanog troška nije u suprotnosti s pojmom tržišne vrijednosti u smislu Direktive o PDV-u. Ne postoji pravna osnova na temelju koje bi se moglo zaključiti da iznos odbitka pretporeza mora biti povezan s određivanjem cijene usluge. Prilikom primjene pravila o ponovnom izračunu Porezna uprava oslanja se na sudsku praksu Suda u području

prava na odbitak. To je pogrešno zbog toga što su pravila o ponovnom izračunu potpuno neovisna o pravilima o pravu na odbitak. Osim toga, odluka Porezne uprave ima za učinak to da se troškovi na koje se ne primjenjuje pretporez, kao što su troškovi plaća, također uključuju u oporezivi iznos i da se na njih primjenjuje izlazni PDV. Način na koji Porezna uprava primjenjuje pravila o ponovnom izračunu dovodi do ishoda koji je neproporcionalan cilju koji se nastoji postići tim pravilima.

### *Porezna uprava*

- 24 Porezna uprava smatra da žalbu treba odbiti i iznosi tvrdnje navedene u nastavku.
- 25 Aktivno upravljanje društvima kćerima koje provodi društvo majka treba smatrati jedinstvenom i objedinjenom uslugom čiji ekvivalent ne postoji među neovisnim stranama na otvorenom tržištu. Čak i ako bi se smatralo da je riječ o pružanju nekoliko zasebnih usluga, te usluge treba smatrati toliko svojstvenima za grupu o kojoj je riječ da ne postoje slične usluge na otvorenom tržištu. Naime, u odnosima unutar grupe na određivanje cijena mogu utjecati čimbenici koji nisu relevantni u kontekstu odgovarajuće vanjske transakcije. Određivanje cijena unutar grupe društava stoga može odstupati od dogovora koje bi u tom pogledu mogle postići neovisne strane. Na sadržaj usluga koje se pružaju unutar grupe mogu utjecati i čimbenici koji nisu relevantni za vanjske transakcije. To navodi na zaključak da, ako društvo majka snosi visoke troškove kako bi proizvelo uslugu koja se pruža njegovim društvima kćerima, onda nije riječ o istoj vrsti usluge kakvu može pružiti vanjski dobavljač; naprotiv, usluga društva majke drukčije je prirode i uključuje mnogo više.
- 26 Kada se tržišna vrijednost izračunava na temelju troškova koji su nastali društvu majci, ona bi se trebala izračunati na isti način kao što se utvrđuje oporezivi iznos u slučajevima u kojima se usluge pružaju u svrhe koje nisu povezane s poslovanjem. To znači da se trošak pružanja usluge smatra dijelom fiksnih i tekućih troškova poslovanja povezanih s uslugom. Ako se može utvrditi da se pretporez koji se odnosi na troškove može odbiti zbog toga što ti troškovi čine dio općih troškova gospodarske djelatnosti, tada postoji veza između troška i izlaznih transakcija. Ako se utvrdi da takva veza postoji u kontekstu procjene prava na odbitak, tada postoji odgovarajuća veza u kontekstu ponovnog izračuna. Slijedom toga, ne može se smatrati da se pretporez može u cijelosti odbiti zbog toga što trošak čini dio općih troškova gospodarske djelatnosti, dok se istodobno smatra da nije povezan s izlaznim transakcijama u kontekstu ponovnog izračuna.
- 27 Iz sudske prakse Suda jasno proizlazi da troškovi prikupljanja kapitala mogu predstavljati opće troškove gospodarske djelatnosti (presuda Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320). U ovom je slučaju društvo majka u cijelosti odbilo pretporez povezan sa stjecanjima, uključujući porez povezan s troškovima prikupljanja kapitala i troškovima koji se odnose na dioničare. Budući da se gospodarska djelatnost društva majke sastoji isključivo od pružanja usluga

društvima kćerima, treba smatrati da su društva kćeri time ostvarila neizravnu korist.

- 28 Odredbe o ponovnom izračunu oporezivog iznosa uvedene su radi borbe protiv utaje poreza i gubitka prihoda od PDV-a zbog manipulacije cijenama. U ovom slučaju društvo majka odbilo je pretporez plaćen na ime općih troškova, ali nije te troškove uzelo u obzir prilikom određivanja cijena izlaznih transakcija. Društva kćeri nemaju puno pravo na odbitak i stoga ne bi bila u mogućnosti odbiti pretporez u cijelosti da su usluge nabavila izvan grupe ili da su sama prikupljala kapital. Prihvaćanje tog načina određivanja cijena usluga stoga bi dovelo do gubitka poreznih prihoda.
- 29 Načela oporezivanja prihoda nisu primjenjiva u području PDV-a jer je riječ o dvama zasebnim sustavima s različitim ciljevima i pristupima. Sud je smatrao da OECD-ov model ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja nije relevantan za tumačenje Direktive o PDV-u jer se odnosi na izravno oporezivanje (presuda FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, t. 39.). Slijedom toga, čak i ako se takav način određivanja cijena može prihvatiti za potrebe poreza na dobit, može biti potrebno ponovno izračunati oporezivi iznos prilikom procjene PDV-a.

#### **Potreba za donošenjem prethodne odluke**

- 30 U ovom slučaju nije sporno da su društvo majka i njegova društva kćeri međusobno povezani na način da se može pretpostaviti da se primjenjuju pravila o ponovnom izračunu oporezivog iznosa i da društva kćeri nemaju puno pravo na odbitak pretporeza. Osim toga, u skladu s člankom 80. Direktive o PDV-u ponovni izračun ovisi o uvjetu da je pružena naknada niža od tržišne vrijednosti. Ovim zahtjevom za prethodnu odluku Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) traži smjernice u pogledu toga kako ocijeniti je li u ovom predmetu riječ o takvoj situaciji.
- 31 U skladu s člankom 72. prvim stavkom Direktive o PDV-u, tržišna vrijednost usluge znači iznos koji bi kupac usluge morao platiti neovisnom dobavljaču kako bi dobio predmetnu uslugu. Na temelju drugog stavka, u slučaju kad se ne može utvrditi slična isporuka usluga, tržišna vrijednost znači iznos koji nije manji od punog troška pružanja usluge.
- 32 Stranke u postupku ne slažu se u pogledu toga može li se članak 72. prvi stavak primijeniti za utvrđivanje tržišne vrijednosti usluga koje društvo majka pruža svojim društvima kćerima. Aktiebolaget Högkullen tvrdi da svaku od pruženih usluga treba zasebno ocijeniti i da se odgovarajuće usluge mogu nabaviti na otvorenom tržištu. Suprotno tomu, Porezna uprava tvrdi da je aktivno upravljanje društvima kćerima koje provodi društvo majka jedinstvena i objedinjena usluga čiji ekvivalent ne postoji među neovisnim stranama na otvorenom tržištu. Porezna uprava također ističe da na određivanje cijena i na sadržaj usluga koje se pružaju unutar grupe utječu i čimbenici koji nisu relevantni za vanjske transakcije. Prema



mišljenju Porezne uprave, slična isporuka stoga se ne može utvrditi, neovisno o tome smatra li se da je društvima kćerima pružena jedna usluga ili više njih.

- 33 Pitanje postoje li doista u ovom konkretnom slučaju slične isporuke usluga na otvorenom tržištu u biti predstavlja činjenično pitanje o kojem Sud ne odlučuje. Međutim, Porezna uprava u načelu smatra da su usluge koje društvo majka, kao aktivno holding društvo, pruža svojim društvima kćerima po samoj svojoj prirodi takve da se ne može utvrditi nikakva slična isporuka usluga na otvorenom tržištu. Prema mišljenju Porezne uprave, u takvim je slučajevima stoga riječ o jedinstvenim uslugama čija se tržišna vrijednost ne može utvrditi u skladu s člankom 72. prvim stavkom.
- 34 Stajalište porezne uprave temelji se na prethodnoj sudskoj praksi Högsta förvaltningsdomstolena (Vrhovni upravni sud). U predmetu HFD 2014 ref. 40 taj je sud smatrao da je preduvjet za ponovni izračun oporezivog iznosa taj da Porezna uprava dokaže da je naknada niža od tržišne vrijednosti. Nadalje, taj je sud presudio da, u slučaju transakcija unutar grupe, Porezna uprava može ispuniti svoju obvezu u pogledu tereta dokazivanja tako da dokaže da je naknada niža od troška pružanja usluga a da ne mora prije toga dokazati nepostojanje sličnih usluga koje pružaju vanjski pružatelji usluga. Taj je sud takav zaključak opravdao činjenicom da na određivanje cijena u okviru transakcija unutar grupe mogu utjecati čimbenici koji nisu relevantni u kontekstu odgovarajuće vanjske transakcije i da ono stoga može odstupati od dogovora koje bi u tom pogledu mogle postići neovisne strane.
- 35 Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) smatra da je nužno da Sud pojasni je li u skladu s člancima 72. i 80. Direktive o PDV-u ako se pretpostavi, kao što je to učinila Porezna uprava, da ne postoje slične isporuke usluga na otvorenom tržištu u slučaju vrste usluga o kojoj je riječ u ovom predmetu. Stoga se postavlja pitanje je li u skladu s Direktivom o PDV-u, s obzirom na jedinstvenost tih usluga, da se tržišna vrijednost uvijek utvrdi na temelju alternativnog pravila iz članka 72. drugog stavka.
- 36 U skladu s člankom 72. drugim stavkom, tržišna vrijednost je iznos koji nije manji od punog troška pružanja usluge za poreznog obveznika. Stranke u postupku ne slažu se ni u pogledu toga kako treba tumačiti tu odredbu. Aktiebolaget Högkullen smatra da metoda uvećanog troška koju je upotrebljavao za izračun naknade dovodi do toga da je ta naknada barem jednaka troškovima koji tom društvu nastaju zbog pružanja usluga. Porezna uprava tvrdi da svi fiksni i varijabilni troškovi društva majke predstavljaju troškove pružanja usluga.
- 37 U prilog svojem argumentu Porezna uprava ističe činjenicu da se u ovom slučaju jedina gospodarska djelatnost društva majke sastojala od aktivnog upravljanja njegovim društvima kćerima i da je ono u cijelosti odbilo pretporez obračunan na njegove troškove, uključujući porez povezan s troškovima prikupljanja kapitala i troškovima koji se odnose na dioničare. Prema mišljenju Porezne uprave, to znači

da ukupne rashode društva majke treba smatrati troškom koji je tom društvu nastao zbog pružanja usluga.

- 38 Kako bi se oporezivi iznos utvrdio u iznosu koji je viši od naknade, Porezna uprava mora dokazati da je naknada niža od tržišne vrijednosti. Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) smatra da nije jasno mora li se, u situaciji kao što je ona o kojoj je riječ u ovom predmetu, prilikom utvrđivanja tržišne vrijednosti uspostaviti poveznica s odbitkom pretporeza, kao što je to učinila Porezna uprava. Zbog toga Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) od Suda traži da odluči je li u skladu s člancima 72. i 80. Direktive o PDV-u ako se smatra da, kada se jedina djelatnost društva majke sastoji od aktivnog upravljanja njegovim društvima kćerima i kada je društvo majka u cijelosti odbilo pretporez plaćen na troškove, ukupni rashodi društva majke, uključujući troškove prikupljanja kapitala i troškove koji se odnose na dioničare, predstavljaju trošak koji je tom društvu nastao zbog pružanja usluga društvima kćerima.
- 39 U skladu sa sudskom praksom Suda, članak 80. treba usko tumačiti i države članice ne mogu na temelju tog članka predvidjeti da oporezivi iznos treba odgovarati tržišnoj vrijednosti u situacijama koje nisu navedene u toj odredbi (vidjeti primjerice presudu *Balkan and Sea Properties i Provaninvest*, spojeni predmeti C-621/10 i C-129/11, EU:C:2012:248, t. 45. i 51.). Međutim, Sud nije ispitao pitanja o kojima je riječ u ovom predmetu koja se odnose na ponovni izračun oporezivog iznosa u kontekstu usluga koje se pružaju unutar grupe te se ranijom sudskom praksom, prema mišljenju Högsta förvaltningsdomstolena (Vrhovni upravni sud), ne pružaju dovoljne smjernice u pogledu toga kako na ta pitanja treba odgovoriti. Stoga je potrebno od Suda zatražiti donošenje prethodne odluke.

### **Pitanja**

- 40 S obzirom na navedeno, Högsta förvaltningsdomstolen (Vrhovni upravni sud) traži odgovor na sljedeća pitanja.

*Prvo pitanje:* Je li u skladu s člancima 72. i 80. Direktive o PDV-u, prilikom primjene nacionalnih odredbi o ponovnom izračunu oporezivog iznosa u situaciji u kojoj društvo majka svojim društvima kćerima pruža usluge kao što su one o kojima je riječ u ovom predmetu, te usluge uvijek smatrati jedinstvenim uslugama čija se tržišna vrijednost ne može utvrditi na temelju usporedbe kao što je ona koja se predviđa člankom 72. prvim stavkom?

*Drugo pitanje:* Je li u skladu s člancima 72. i 80. Direktive o PDV-u ako se prilikom primjene nacionalnih odredbi o ponovnom izračunu oporezivog iznosa smatra da ukupni rashodi društva majke, uključujući troškove prikupljanja kapitala i troškove koji se odnose na dioničare, predstavljaju trošak koji je tom društvu nastao zbog pružanja usluga društvima kćerima, kada se jedina djelatnost

društva majke sastoji od aktivnog upravljanja njegovim društvima kćerima i kada je društvo majka u cijelosti odbilo pretporez plaćen na stjecanja?

RADNI DOKUMENT