

Byla C-808/23

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Gavimo data:

2023 m. gruodžio 27 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Högsta förvaltningsdomstolen (Švedija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2023 m. gruodžio 21 d.

Kasatorė:

Högekullen AB

Kita kasacinio proceso šalis:

Skatteverket

<...>

KASATORĖ

Aktiebolaget Högekullen <...>

<...> Geteborgas

KITA KASACINIO PROCESO ŠALIS

Skatteverket

<...>

SKUNDŽIAMAS SPRENDIMAS

2021 m. kovo 3 d. *Kammarrätten i Göteborg* (Geteborgo apeliacinis administracinis teismas, Švedija) sprendimas <...>

BYLOS DALYKAS

Pridėtinės vertės mokestis (toliau – PVM) ir papildomas mokestis; Europos Sąjungos Teisingumo Teismui teikiamas prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Teisingumo Teismui išdėstomos bylos aplinkybės.

Högsta förvaltningsdomstolen (Vyriausiasis administracinis teismas, Švedija) priima šią

NUTARTI

Pagal SESV 267 straipsnį Europos Sąjungos Teisingumo Teismui teikiamas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, kaip nurodyta pridedamame prašyme priimti prejudicinį sprendimą (posėdžio protokolo priedas).

<...>

PRIEDAS

Pagal SESV 267 straipsnį teikiamas prašymas priimti prejudicinį sprendimą dėl 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (toliau – PVM direktyva) 72 ir 80 straipsnių išaiškinimo

Įvadas

- 1 *Högsta förvaltningsdomstolen* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Švedija) prašo priimti prejudicinį sprendimą, siekdamas išsiaiškinti, kaip turi būti aiškinami PVM direktyvos 72 ir 80 straipsniai, kiek tai susiję su patronuojančiosios bendrovės patronuojamajai bendrovei teikiamų paslaugų atviros rinkos kainos nustatymu. Prejudiciniai klausimai kilo byloje dėl apmokestinamosios vertės apskaičiavimo, kurioje *Skatteverket* (mokesčių administratorius, Švedija) taikė nacionalines perskaičiavimo taisykles, nustatytas remiantis PVM direktyvos 80 straipsniu.

Svarbios Europos Sąjungos teisės nuostatos

- 2 Iš PVM direktyvos 73 straipsnio matyti, kad paprastai apmokestinamoji vertė yra atlygis už prekes arba paslaugas.
- 3 Pagal 80 straipsnį valstybės narės, siekdamos užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui, gali imtis priemonių tam, kad tam tikrais apibrėžtais atvejais apmokestinamoji vertė atitiktų atviros rinkos kainą. Pagal 1 dalies a punktą tai taikoma, be kita ko, jeigu yra valdymo arba nuosavybės ryšių, kaip apibrėžė

valstybė narė, atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą, o prekes ar paslaugas gaunantis asmuo neturi teisės į viso PVM atskaitą.

- 4 Kiek tai susiję su PVM direktyvos taikymu, sąvoka „atviros rinkos kaina“ apibrėžta 72 straipsnyje. Dėl paslaugų pirmoje pastraipoje nustatyta, kad „atviros rinkos kaina“ – visa suma, kurią, siekdamas gauti atitinkamas paslaugas, tuo pardavimo metu, kuriuo įvyksta paslaugų teikimas, paslaugas įsigyjantis asmuo turėtų sumokėti nepriklausomam teikėjui sąžiningos konkurencijos sąlygomis tos valstybės narės, kurioje tiekimas yra apmokestinamas, teritorijoje. Pagal 72 straipsnio antrą pastraipą, kai negalima nustatyti palyginamo [paslaugų] teikimo, „atviros rinkos kaina“ – tai suma, nemažesnė už visas apmokestinamojo asmens, teikiančio paslaugas, išlaidas.

Svarbios nacionalinės teisės nuostatos

- 5 Byloje nagrinėjamaiais ataskaitiniais laikotarpiais galiojo *mervärdesskattelagen* (1994:200) (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas). Šį įstatymą pakeitė naujas *mervärdesskattelag* (2023:200) (Pridėtinės vertės mokesčio įstatymas), tačiau ankstesnis įstatymas vis dar taikomas, kiek tai aktualu šiuo atveju, situacijoms, susiklosčiusioms iki naujojo įstatymo įsigaliojimo. Toliau pateikiamos taikytinos 1994 m. įstatymo nuostatos. Naujajame įstatyme pateiktos iš esmės tapačios nuostatos.
- 6 Iš 7 straipsnio 2 ir 3 dalių matyti, kad paprastai apmokestinamoji vertė yra atlygis už prekes arba paslaugas.
- 7 7 straipsnio 3a dalyje nustatyta, kad apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina, jeigu atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą, prekes arba paslaugas įsigyjantis asmuo neturi teisės į viso PVM atskaitą, prekes tiekiantis arba paslaugas teikiantis asmuo ir jas įsigyjantis asmuo yra tarpusavyje susiję ir apmokestinamasis asmuo negali pakankamai teisiškai įrodyti, kad atlygis atitinka rinkos sąlygas.
- 8 1 straipsnio 9 dalies pirmoje pastraipoje įtvirtinta, kad, kiek tai susiję su paslaugomis, atviros rinkos kaina – tai visa suma, kurią tuo pardavimo metu, kuriuo įvyksta paslaugų teikimas, paslaugas įsigyjantis asmuo turėtų sumokėti nepriklausomam teikėjui už tas paslaugas sąžiningos konkurencijos sąlygomis nacionalinėje teritorijoje. Pagal antrą pastraipą, kai negalima nustatyti palyginamo paslaugų teikimo, atviros rinkos kaina yra suma, kuri yra ne mažesnė už visas apmokestinamojo asmens, teikiančio paslaugas, išlaidas.

Bylos faktinės aplinkybės

- 9 Ši byla susijusi su *Aktiebolaget Högkullen*, nekilnojamojo turto valdymo grupės patronuojančiąja bendrove. Nekilnojamąjį turtą valdo jos patronuojamosios

bendrovės. 2016 m. ji turėjo 19 tiesioginių ir netiesioginių patrunuojamųjų bendrovių.

- 10 Patrunuojamųjų bendrovių veikla iš dalies neapmokestinama, taigi jos neturi teisės į viso sumokėto pirkimo PVM atskaitą. Patrunuojančioji bendrovė aktyviai dalyvauja visų patrunuojamųjų bendrovių valdyme, teikdama joms įvairias su administracinėmis funkcijomis susijusias paslaugas už atlygį. Visa ši ekonominė veikla apmokestinama PVM. Patrunuojančioji bendrovė nevykdo jokios kitos ekonominės veiklos ir nedeklaruoja jokių kitų pajamų, išskyrus pajamas, gautas teikiant paslaugas grupės viduje.
- 11 2016 m. patrunuojančioji bendrovė savo patrunuojamosioms bendrovėms teikė valdymo, finansų, nekilnojamojo turto valdymo, investavimo, informacinių technologijų ir personalo valdymo paslaugas. Patrunuojančioji bendrovė už paslaugas iš viso gavo apie 2,3 mln. SEK atlygį ir deklaravo pardavimo PVM nuo viso atlygio.
- 12 Patrunuojančioji bendrovė tvirtina, kad atlygio suma buvo nustatyta taikant išlaidomis ir atkainiu grindžiamą metodą. Bendrovė teigia, kad taikant šį metodą atsižvelgiama į sumą, atitinkančią patrunuojančiosios bendrovės išlaidas, patirtas perkant ir teikiant paslaugas, ir pelno atkainį. Bendrovė nurodo, kad taikė paskirstymo schemą, pagal kurią laikoma, kad tam tikra procentinė jos valdymo išlaidų ir tam tikrų išlaidų, kaip antai išlaidų patalpoms, telefonui, informaciniams technologijoms, bendrovės reprezentacinėms paslaugoms ir kelionėms, dalis priskirtina patrunuojamosioms bendrovėms teikiamoms paslaugoms. Bendrovė taip pat nurodė, kad, jos nuomone, akcininkų išlaidos, pavyzdžiui, sąskaitų uždarymo išlaidos, audito ir visuotinio susirinkimo išlaidos bei kapitalo pritraukimo išlaidos, nebuvo susijusios su teikiamomis paslaugomis, todėl šios išlaidos visiškai nebuvo įtrauktos apskaičiuojant atlygį. Šios išlaidos apėmė išlaidas, susijusias su planuojama nauja akcijų emisija ir įtraukimu į vertybinių popierių biržos sąrašus.
- 13 Patrunuojančiosios bendrovės išlaidos tais pačiais metais siekė apie 28 mln. SEK. Apie pusę šios sumos buvo susijusi su PVM apmokestinamomis įsigijimo išlaidomis, o likusi dalis – su PVM neapmokestinamomis įsigijimo išlaidomis ir kitomis PVM neapmokestinamomis išlaidomis, pavyzdžiui, išlaidomis darbo užmokesčiui. Bendrovė atskaitė visą pirkimo PVM už įsigijimus, už kuriuos buvo priskaičiuotas PVM, t. y. įskaitant mokesčių už kapitalo pritraukimo išlaidas ir akcininkų išlaidas.
- 14 Manydamas, kad paslaugos patrunuojamosioms bendrovėms buvo suteiktos už mažesnę nei atviros rinkos kainą, mokesčių administratorius nusprendė perskaičiuoti ir padidinti apmokestinamąją vertę. Mokesčių administratorius tvirtino, kad atviroje rinkoje nėra palyginamų paslaugų teikimo, taigi apmokestinamoji vertė buvo nustatyta kaip suma, atitinkanti bendrovės išlaidas, patirtas teikiant šias paslaugas. Mokesčių administratorius manė, kad turi būti laikoma, jog visos aptariamais metais bendrovės patirtos išlaidos, t. y. apie

28 mln. SEK, yra priskirtinos suteiktoms paslaugoms, taigi patronuojančiosios bendrovės pardavimo PVM bazė yra tokia suma. Taip padidinus apmokestinamąją vertę buvo pritaikytas papildomas mokestis.

- 15 Patronuojančioji bendrovė pateikė skundą *Förvaltningsrätten i Göteborg* (Geteborgo administracinis teismas, Švedija), o šis patenkino skundą ir panaikino mokesčių administratoriaus sprendimą. Pagrįsdamas priimtą sprendimą, administracinis teismas pateikė toliau nurodytus argumentus. Mokesčių administratorius pakankamai teisiškai neįrodė, kad bendrovė grupės viduje teikiamas paslaugas pardavė už mažesnę nei atviros rinkos kainą. Nėra savaime suprantama, kad akcininkų išlaidos turi būti laikomos išlaidomis, susijusiomis su administracinių paslaugų teikimu. Tai, kad bendrovė nedeklaravo jokių kitų pajamų, išskyrus pajamas, gautas iš grupės viduje teikiamų paslaugų, ir kad ji atskaitė pirkimo PVM už visus savo pirkinius, savaime neturi įtakos apskaičiuojant išlaidas, patirtas teikiant šias paslaugas. Atsižvelgiant į tai, kad bendrovė yra bendrovių grupės patronuojančioji bendrovė ir kad didelę jos išlaidų dalį aptariamais metais sudarė išlaidos, susijusios su galimu įtraukimu į vertybinių popierių biržos sąrašus, mažai tikėtina, kad bendrovės išlaidos, patirtos teikiant paslaugas grupės viduje, sudarė visas tais metais jos patirtas išlaidas.
- 16 Mokesčių administratorius pateikė apeliacinį skundą *Kammarrätten i Göteborg* (Geteborgo apeliacinis administracinis teismas), o šis patenkino jo apeliacinį skundą ir paliko galioti mokesčių administratoriaus sprendimą dėl toliau nurodytų priežasčių.
- 17 Mokesčių administratoriui tenka pareiga įrodyti, kad iš patronuojamųjų bendrovių gautas atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą. Kadangi tai yra grupės viduje teikiamos paslaugos, mokesčių administratoriui turėtų pakakti įrodyti, jog atlygis už šias paslaugas buvo mažesnis už jų teikimo išlaidas. Nuostata dėl apmokestinamosios vertės perskaičiavimo yra taisyklė, skirta užkirsti kelią mokesčių vengimui, kuria siekiama atskleisti patį manipuliavimą kainomis. Taigi pagrįsta apmokestinamąją vertę nustatyti pagal tai, ką pats apmokestinamasis asmuo laikė apmokestinamosios ekonominės veiklos dalimi. Planuojama nauja akcijų emisija ir įtraukimas į vertybinių popierių biržos sąrašus buvo skirti tam, kad būtų pritraukta lėšų tolesniems bendrovių ir nekilnojamojo turto įsigijimams. Taigi kapitalo pritraukimas buvo naudingas visai grupei. Prašydama atskaityti pirkimo mokestį už visus pirkimus, bendrovė išreiškė požiūrį, kad šios išlaidos yra jos ekonominės veiklos dalis. Patronuojančiosios bendrovės, kurios vienintelė veikla yra apmokestinamų paslaugų teikimas savo patronuojamosioms bendrovėms, atveju visas pirkimo mokestis negali būti atskaitytas dėl to, kad atitinkamos išlaidos yra ekonominės veiklos pridėtinių išlaidų dalis, nors kartu toks sandoris laikomas nesusijusiu su vykdant tą veiklą sudarytais apmokestinamaisiais pardavimo sandoriais. Taigi visos patronuojančiosios bendrovės patirtos išlaidos yra neatskiriama patronuojamųjų bendrovių valdymo kainos dalis ir turėtų būti įtrauktos nustatant grupės viduje teikiamų paslaugų atviros rinkos kainą.

Šalių argumentai

Aktiebolaget Högekullen

- 18 *Aktiebolaget Högekullen* pateikė kasacinį skundą dėl apeliacinio administracinio teismo sprendimo, prašydama jį panaikinti ir palikti galioti administracinio teismo sprendimą. Ji tvirtina, kad gautas atlygis nėra mažesnis už aptariamų paslaugų atviros rinkos kainą, taigi mokesčių administratoriaus sprendimas perskaičiuoti apmokestinamąją vertę yra nepagrįstas. Bendrovė pateikia toliau nurodytus argumentus.
- 19 Mokesčių administratoriaus teiginys, kad suteiktos paslaugos yra viena jungtinė paslauga, kuri būdinga tik šiai grupei, ir todėl atviroje rinkoje nėra palyginamų paslaugų, nėra pagrįstas Teisingumo Teismo jurisprudencija. PVM direktyva grindžiama principu, kad kiekvienas sandoris turi būti laikomas atskiru ir savarankišku, o Teisingumo Teismas taip pat pripažino, kad aktyvus patronuojamųjų bendrovių valdymas gali apimti įvairių rūšių paslaugas, kurios sudaro ekonominę veiklą (žr., pavyzdžiui, Sprendimą *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537).
- 20 Paslaugos, kurias bendrovė suteikė savo patronuojamosioms bendrovėms, nėra būdingos tik grupei ir jos veiklai. Įvairių funkcijų perdavimas išorės paslaugų teikėjams yra įprastas reiškinys, o visos šioje byloje aptiriamos paslaugos yra tokio pobūdžio, kad jas galima įsigyti atviroje rinkoje iš įvairių teikėjų. Taigi atviroje rinkoje yra palyginamų paslaugų ir galima nustatyti kiekvienos atskiros paslaugos rinkos kainą. Požiūris, kad patronuojamųjų bendrovių valdymas yra unikali jungtinė paslauga, kuri gali būti teikiama tik įmonių grupės viduje, prieštarauja neutralumo principui ir reiškia, kad bendroji atviros rinkos kainos nustatymo taisyklė niekada netaikoma tokių paslaugų teikimui.
- 21 Bendrovė, nustatydamą savo patronuojamosioms bendrovėms teikiamų paslaugų kainą, taiko išlaidomis ir antkainiu grindžiamą metodą. Šis metodas – tai visuotinai pripažįstamas išlaidomis grindžiamas kainodaros metodas, kurį taikant atsižvelgiama į ištiestosios rankos principą atitinkantį antkainį. Ištiestosios rankos principas pripažįstamas tarptautiniu mastu ir reiškia, kad kainos bei kitos sąlygos, dėl kurių susitaria glaudžiai susijusios bendrovės, sudarydamos tarpvalstybinius sandorius, turi atitikti tai, dėl ko tokioje pačioje situacijoje būtų susitarusios nepriklausomos bendrovės.
- 22 Bendrovės kapitalo pritraukimas neteikia jokios naudos patronuojamosioms bendrovėms ir nėra susijęs su įvairių administracinių funkcijų vykdymu. Pagal EBPO gaires dėl grupės viduje teikiamų paslaugų akcininkų išlaidų perkėlimas patronuojamosioms bendrovėms neatitinka ištiestosios rankos principo. Mokesčių administratorius nurodo fiktyvią atviros rinkos kainą, kuri kiekvienais metais labai skiriasi, jeigu, kaip šiuo atveju, atsiranda vienkartinių išlaidų, nesusijusių su faktinėmis paslaugų kūrimo arba teikimo išlaidomis. Kadangi bendrovė prie paslaugų savikainos pridėda antkainį, į bendrovės pridėtines išlaidas ilgainiui

atsižvelgiama nustatant kainas, įtraukiant jas į „antkainį“, taikant išlaidomis ir antkainiu grindžiamą metodą.

- 23 Atviros rinkos kaina, nustatoma pagal išlaidomis ir antkainiu grindžiamą metodą, atitinka atviros rinkos kainą, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvą. Nėra jokio teisinio pagrindo daryti išvadą, kad pirkimo PVM atskaitos suma turi būti susieta su paslaugos kainos nustatymu. Taikydamas perskaičiavimo taisykles, mokesčių administratorius remiasi Teisingumo Teismo jurisprudencija dėl teisės į atskaitą. Tai neteisinga, nes perskaičiavimo taisyklės visiškai nepriklauso nuo teisės į atskaitą taisyklių. Be to, mokesčių administratoriaus sprendimas lemia tai, kad išlaidos, kurios neapmokestinamos pirkimo PVM, pavyzdžiui, išlaidos darbo užmokesčiui, taip pat įtraukiamos į apmokestinamąją vertę ir apmokestinamos pardavimo PVM. Dėl to, kaip mokesčių administratorius taiko perskaičiavimo taisykles, gaunamas rezultatas, neproporcingas šiomis taisyklėmis siekiamam tikslui.

Mokesčių administratorius

- 24 Mokesčių administratorius teigia, kad kasacinis skundas turi būti atmestas, ir pateikia šiuos argumentus.
- 25 Aktyvus patronuojančiosios bendrovės patronuojamųjų bendrovių valdymas turi būti laikomas viena jungtine paslauga, kurios atitiktis nėra tarp nepriklausomų šalių atviroje rinkoje. Net jeigu būtų laikoma, kad teikiamos kelios atskiros paslaugos, jos turi būti vertinamos kaip tiek būdingos aptariamai grupei, kad atviroje rinkoje nėra palyginamų paslaugų. Grupės vidaus santykiuose kainodarai iš tiesų gali turėti įtakos veiksniai, kurie nėra svarbūs, kiek tai susiję su atitinkamu išorės sandoriu. Taigi kainų nustatymas bendrovių grupės viduje gali skirtis nuo kainų, dėl kurių būtų susitarusios nepriklausomos šalys. Grupės viduje teikiamų paslaugų turiniui taip pat gali turėti įtakos veiksniai, neturintys reikšmės išorės sandoriams. Tai leidžia daryti išvadą, kad jeigu patronuojančioji bendrovė patiria didelių išlaidų teikdama paslaugą savo patronuojamosioms bendrovėms, tai nėra tos pačios rūšies paslauga, kurią galėtų teikti išorės teikėjas; veikiau patronuojančiosios bendrovės paslauga yra kitokio pobūdžio ir apima daug daugiau.
- 26 Jeigu atviros rinkos kaina apskaičiuojama remiantis patronuojančiosios bendrovės patirtomis išlaidomis, tai turėtų būti daroma taip pat, kaip nustatoma apmokestinamoji vertė, kai paslaugos naudojamos ne verslo tikslais. Tai reiškia, kad paslaugos teikimo išlaidomis laikoma su paslauga susijusių pastoviųjų ir veiklos išlaidų dalis. Jeigu galima nustatyti, kad su išlaidomis susijęs pirkimo mokestis gali būti atskaitomas dėl to, kad šios išlaidos yra ekonominės veiklos pridėtinų išlaidų dalis, tuomet yra ryšys tarp išlaidų ir pardavimo sandorių. Jeigu toks ryšys yra vertinant teisę į atskaitą, tuomet atitinkamas ryšys yra ir atliekant perskaičiavimą. Taigi negalima teigti, kad galima atskaityti visą pirkimo mokestį dėl to, kad išlaidos yra ekonominės veiklos pridėtinų išlaidų dalis, nors atliekant perskaičiavimą jos nėra siejamos su pardavimo sandoriais.

- 27 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad kapitalo padidinimo išlaidos gali būti laikomos bendrosiomis ekonominės veiklos pridėtinėmis išlaidomis (Sprendimas *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320). Nagrinėjamu atveju patronuojančioji bendrovė atskaitė visą su įsigijimais susijusį pirkimo mokestį, įskaitant mokestį, susijusį su kapitalo pritraukimo ir akcininkų išlaidomis. Kadangi patronuojančiosios bendrovės ekonominę veiklą sudaro tik paslaugų teikimas patronuojamosioms bendrovėms, turi būti laikoma, kad šios išlaidos netiesiogiai suteikė naudos patronuojamosioms bendrovėms.
- 28 Nuostatos dėl apmokestinamosios vertės perskaičiavimo buvo priimtose siekiant užkirsti kelią mokesčių vengimui ir PVM pajamų praradimui dėl manipuliavimo kainomis. Nagrinėjamu atveju patronuojančioji bendrovė atskaitė pirkimo mokestį, sumokėtą už bendrąsias pridėtines išlaidas, tačiau į šias išlaidas neatsižvelgė nustatydamą pardavimo sandorių kainas. Patronuojamosios bendrovės neturi teisės į viso PVM atskaitą, taigi jos nebūtų galėjusios atskaityti viso pirkimo mokesčio, jeigu būtų pirkusios paslaugas iš išorės arba jeigu būtų pačios pritraukusios kapitalo. Taigi, pritarus tokiam paslaugų kainų nustatymo būdui, būtų prarastos mokesstinės pajamos.
- 29 Pajamų apmokestinimą reglamentuojantys principai netaikomi PVM srityje, nes tai yra dvi atskiros sistemos, kurių tikslai ir metodai skiriasi. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad EBPO pavyzdinė sutartis dėl apmokestinimo nėra svarbi aiškinant PVM direktyvą, nes ji susijusi su tiesioginiais mokesčiais (Sprendimo *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196, 39 punktą). Taigi, net jeigu toks kainos nustatymo būdas gali būti priimtinas dėl pajamų mokesčio, vertinant PVM gali tekti perskaičiuoti apmokestinamąją vertę.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą reikalingumas

- 30 Nagrinėjamu atveju neginčijama, kad patronuojančioji bendrovė ir jos patronuojamosios bendrovės yra susijusios tarpusavyje taip, kad galima daryti prielaidą, jog taikytinos taisyklės, susijusios su apmokestinamosios vertės perskaičiavimu, ir kad patronuojamosios bendrovės neturi teisės į viso pirkimo PVM atskaitą. Be to, pagal PVM direktyvos 80 straipsnį perskaičiavimas gali būti atliktas tik jeigu suteiktas atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą. Šiuo prašymu priimti prejudicinį sprendimą Vyriausiasis administracinis teismas siekia išsiaiškinti, kaip įvertinti, ar taip yra šiuo atveju.
- 31 Pagal PVM direktyvos 72 straipsnio pirmą pastraipą paslaugos atviros rinkos kaina reiškia sumą, kurią paslaugas įsigyjantis asmuo būtų turėjęs sumokėti nepriklausomam teikėjui, kad gautų aptariamą paslaugą. Pagal antrą pastraipą, jeigu negalima nustatyti palyginamo paslaugų teikimo, atviros rinkos kaina turi reikšti sumą, kuri yra ne mažesnė už visas paslaugos teikimo išlaidas.
- 32 Bylos šalys nesutaria, ar 72 straipsnio pirma pastraipa gali būti taikoma siekiant nustatyti patronuojančiosios bendrovės patronuojamosioms bendrovėms teikiamų paslaugų atviros rinkos kainą. *Aktiebolaget Högekullen* teigia, kad kiekviena

suteikta paslauga turi būti vertinama atskirai ir kad atitinkamas paslaugas galima įsigyti atviroje rinkoje. O mokesčių administratorius tvirtina, kad patronuojančiosios bendrovės vykdomas aktyvus patronuojamųjų bendrovių valdymas yra viena jungtinė paslauga, kurios atitiktis tarp nepriklausomų šalių atviroje rinkoje nėra. Mokesčių administratorius taip pat teigia, kad tiek grupės viduje teikiamų paslaugų kainodarai, tiek jų turiniui įtakos turi veiksniai, neturintys reikšmės išorės sandoriams. Mokesčių administratorius tvirtina, kad dėl šios priežasties negalima nustatyti palyginamo paslaugų teikimo, nepaisant to, ar laikoma, kad patronuojamosioms bendrovėms suteikta viena, ar daugiau paslaugų.

- 33 Klausimas, ar šiuo konkrečiu atveju atviroje rinkoje iš tikrųjų egzistuoja palyginamas paslaugų teikimas, iš esmės yra fakto klausimas, kurio Teisingumo Teismas nesprenžia. Vis dėlto mokesčių administratorius iš esmės laikosi požiūrio, kad patronuojančiosios bendrovės, kaip aktyvios kontroliuojančiosios bendrovės, patronuojamosioms bendrovėms teikiamos paslaugos dėl savo pobūdžio yra tokios, kad atviroje rinkoje negalima nustatyti palyginamo paslaugų teikimo. Taigi mokesčių administratorius mano, kad šiais atvejais kalbama apie unikalias paslaugas, kurių atviros rinkos kainos negalima nustatyti pagal 72 straipsnio pirmą pastraipą.
- 34 Mokesčių administratoriaus pozicija grindžiama ankstesne Vyriausiojo administracinio teismo jurisprudencija. Byloje HFD 2014 Nr. 40 teismas nusprendė, kad išankstinė apmokestinamosios vertės perskaičiavimo sąlyga yra tai, kad mokesčių administratorius turi įrodyti, jog atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą. Be to, teismas nusprendė, kad grupės vidaus sandorių atveju mokesčių administratorius gali įvykdyti savo įrodinėjimo pareigą įrodydamas, kad atlygis yra mažesnis už paslaugų teikimo išlaidas, ir jam prieš tai nereikia įrodyti, kad nėra palyginamų paslaugų, kurias teiktų išorės paslaugų teikėjai. Teismas tai pagrindė tuo, kad grupės vidaus sandorių kainodarai gali turėti įtakos veiksniai, kurie neturi reikšmės sudarant atitinkamus išorės sandorius, todėl gali būti nukrypta nuo to, dėl ko būtų susitarusios nepriklausomos šalys.
- 35 Vyriausiasis administracinis teismas mano, kad Teisingumo Teismas turi išaiškinti, ar su PVM direktyvos 72 ir 80 straipsniais suderinamas požiūris, kurio laikėsi mokesčių administratorius ir pagal kurį atviroje rinkoje nėra palyginamo paslaugų teikimo, kiek tai susiję su šioje byloje nagrinėjamo pobūdžio paslaugomis. Taigi kyla klausimas, ar, atsižvelgiant į šių paslaugų unikalumą, su PVM direktyva yra suderinama tai, kad atviros rinkos kaina visuomet būtų nustatoma remiantis 72 straipsnio antroje pastraipoje įtvirtinta alternatyvia taisykle.
- 36 Pagal 72 straipsnio antrą pastraipą atviros rinkos kaina yra suma, kuri yra ne mažesnė už visas apmokestinamojo asmens išlaidas, susijusias su paslaugos teikimu. Bylos šalys taip pat nesutaria dėl to, kaip reikia suprasti šią nuostatą. *Aktiebolaget Högkullen* teigia, kad jos apskaičiuojant atlygį taikomas išlaidomis ir antkainiu grindžiamas metodas lemia tai, kad atlygis yra bent jau lygus bendrovės paslaugų teikimo išlaidoms. Mokesčių administratorius tvirtina, kad visos

patronuojančiosios bendrovės pastoviosios ir kintamosios išlaidos yra paslaugų teikimo išlaidos.

- 37 Pagrįsdamas savo argumentą, mokesčių administratorius nurodo, kad šiuo atveju vienintelė patronuojančiosios bendrovės ekonominė veikla buvo aktyvus patronuojamųjų bendrovių valdymas ir kad ji atskaitė visą pirkimo mokestį, apskaičiuotą nuo patirtų išlaidų, įskaitant mokestį, susijusį su kapitalo pritraukimo išlaidomis ir akcininkų išlaidomis. Mokesčių administratoriaus nuomone, tai reiškia, kad visos patronuojančiosios bendrovės išlaidos turi būti laikomos išlaidomis, kurias ji patyrė teikdama paslaugas.
- 38 Tam, kad būtų nustatyta už atlygį didesnė apmokestinamoji vertė, mokesčių administratorius turi įrodyti, kad atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą. Vyriausiojo administracinio teismo nuomone, nėra aišku, ar tokioje situacijoje, kokia nagrinėjama šioje byloje, apskaičiuojant atviros rinkos kainą, turi būti nustatyta tokia sąsaja su pirkimo mokesčio atskaita, kokią nustatė mokesčių administratorius. Taigi Vyriausiasis administracinis teismas prašo Teisingumo Teismo priimti sprendimą dėl to, ar PVM direktyvos 72 ir 80 straipsniams neprieštarauja požiūris, pagal kurį tuo atveju, kai patronuojančiosios bendrovės vienintelė veikla yra aktyvus patronuojamųjų bendrovių valdymas ir kai patronuojančioji bendrovė atskaitė visą už jos išlaidas sumokėtą pirkimo PVM, visos patronuojančiosios bendrovės išlaidos, įskaitant kapitalo pritraukimo ir akcininkų išlaidas, yra išlaidos, kurias bendrovė patyrė teikdama paslaugas patronuojamosioms bendrovėms.
- 39 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją 80 straipsnis turi būti aiškinamas griežtai ir valstybės narės, remdamosi šiuo straipsniu, negali numatyti, kad apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina kitais atvejais nei nurodyti šioje nuostatoje (žr., pavyzdžiui, Sprendimo *Balkan and Sea Properties ir Proadinvest*, sujungtos bylos C-621/10 ir C-129/11, EU:C:2012:248, 45 ir 51 punktus). Vis dėlto Teisingumo Teismas nėra nagrinėjęs šioje byloje keliamų klausimų, susijusių su grupės viduje teikiamų paslaugų apmokestinamosios vertės perskaičiavimu, o ankstesnėje jurisprudencijoje, Vyriausiojo administracinio teismo nuomone, nėra pakankamai informacijos, į kurią atsižvelgiant būtų galima atsakyti į šiuos klausimus. Vadinasi, būtinas Teisingumo Teismo prejudicinis sprendimas.

Klausimai

- 40 Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, Vyriausiasis administracinis teismas prašo atsakyti į toliau nurodytus klausimus.

1 klausimas Ar taikant nacionalinės teisės nuostatas dėl apmokestinamosios vertės perskaičiavimo, kai patronuojančioji bendrovė savo patronuojamosioms bendrovėms teikia tokio pobūdžio paslaugas, kokios nagrinėjamos šioje byloje, su PVM direktyvos 72 ir 80 straipsniais suderinama tai, kad šios paslaugos visada

laikomos unikaliomis paslaugomis, kurių atviros rinkos kaina negali būti nustatyta atliekant palyginimą, kaip numatyta 72 straipsnio pirmoje pastraipoje?

2 klausimas Ar taikant nacionalinės teisės nuostatas dėl apmokestinamosios vertės perskaičiavimo PVM direktyvos 72 ir 80 straipsniams neprieštaruja požiūris, pagal kurį visos patronuojančiosios bendrovės išlaidos, įskaitant kapitalo pritraukimo ir akcininkų išlaidas, yra išlaidos, kurias bendrovė patyrė teikdama paslaugas savo patronuojamosioms bendrovėms, kai vienintelė patronuojančiosios bendrovės veikla yra aktyvus jos patronuojamųjų bendrovių valdymas ir kai patronuojančioji bendrovė atskaitė visą pirkimo PVM, sumokėtą už įsigijimus?

DARBINIS VERTINIMAS