

Kohtuasi C-808/23

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

27. detsember 2023

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

21. detsember 2023

Apellant:

Höggullen AB

Vastustaja:

Skatteverket

[...]

APELLANT

Aktiebolaget Höggullen [...]

[...] Göteborg

VASTUSTAJA

Skatteverket

[...]

VAIDLUSTATUD KOHTUOTSUS

Kammarrätten i Göteborgi (Göteborgi haldusajade apellatsioonikohus, Rootsi)
3. märtsi 2021. aasta kohtuotsus [...]

ESE

Käibemaks ja lisamaks; eelotsusetaotlus Euroopa Liidu Kohtule

Tutvustatakse kohtuasja.

Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus)

MÄÄRAB

Esitada Euroopa Liidu Kohtule ELTL artikli 267 alusel eelotsusetaotlus vastavalt lisatud eelotsusetaotlusele (protokolli lisa).

[...]

LISA

ELTL artikli 267 alusel esitatud eelotsusetaotlus selle kohta, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artikleid 72 ja 80

Sissejuhatus

- 1 Högsta förvaltningsdomstolen (Rootsi kõrgeim halduskohus) palub eelotsust selgituseks selle kohta, kuidas tuleb tõlgendada käibemaksudirektiivi artikleid 72 ja 80 seoses emattevõtja poolt tütarettevõtjale osutatud teenuste turuväärtuse kindlaksmääramisega. Eelotsuse küsimused on tekkinud kohtuasjas, mis puudutab maksustatava väärtuse arvutamist, mille puhul Skatteverket (Rootsi maksuhaldur) kohaldas käibemaksudirektiivi artikli 80 alusel kehtestatud riigisiseseid eeskirju ümberhindamise kohta.

Asjassepuutuvad Euroopa Liidu õiguse sätted

- 2 Käibemaksudirektiivi artiklist 73 tuleneb, et üldjuhul on maksustatavaks väärtuseks tasu kaupade või teenuste eest.
- 3 Artikli 80 kohaselt võivad liikmesriigid maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise tõkestamiseks võtta meetmeid selleks, et teatavatel kindlaksmääratud juhtudel vastaks maksustatav väärtus turuväärtusele. Lõike 1 punkti a kohaselt kehtib see muu hulgas juhul, kui on olemas liikmesriigi määratluse kohased juhtimisalased või omandisuhetest tulenevad sidemed, makstud tasu on turuväärtusest väiksem ning kaubarne või teenuse saajal ei ole täielikku mahaarvamisoigust.
- 4 Käibemaksudirektiivi kohaldamise seisukohast on mõiste „turuväärtus“ määratletud artiklis 72. Teenuste osas on selle artikli esimeses lõigus sätestatud, et „turuväärtus“ tähendab kogusummat, mis kliendil tuleks vaba konkurentsi

tingimustes tasuta kõnealuste kaupade ja teenuste hankimiseks samal turustusetapil, mil kaupade tarne või teenuste osutamine aset leiab, sõltumatule kaubatarnijale või teenuse osutajale liikmesriigis, kus kaubatarnet või teenuse osutamist maksustatakse. Kui ühtki võrreldavat kaubatarnet või teenuste osutamist ei ole võimalik tuvastada, tähendab „turuväärtus“ artikli 72 teise lõigu kohaselt summat, mis ei ole väiksem kui maksukohustuslase kogukulu teenuse osutamisel.

Asjassepuutuvad riigisisese õiguse sätted

- 5 Käesolevas asjas vaidluse all olevatel arvestusperioodidel kehtis käibemaksuseadus (mervärdekkattelag (1994:200)). See seadus asendati uue käibemaksuseadusega (mervärdekkattelag (2023:200)), kuid eelmine seadus on niivõrd, kui see puutub käesolevasse asjasse, jätkuvalt kohaldatav uue seaduse jõustumisele eelnenud olukordade suhtes. Järgnevalt on tutvustatud kohaldatavaid 1994. aasta seaduse sätteid. Uus seadus sisaldab sisuliselt samaväärseid sätteid.
- 6 7. peatüki §-dest 2 ja 3 tuleneb, et üldjuhul on maksustatavaks väärtuseks tasu kaupade või teenuste eest.
- 7 7. peatüki § 3a kohaselt on maksustatavaks väärtuseks turuväärtus, kui tasu on turuväärtusest väiksem, kliendil ei ole täielikku mahaarvamisoigust, müüja ja klient on omavahel seotud ning maksukohustuslane ei tõenda õiguslikult piisavalt, et tasu vastab turuoludele.
- 8 1. peatüki § 9 esimeses lõigus on sätestatud, et teenuste osas tähendab turuväärtus kogusummat, mis kliendil tuleks vaba konkurentsi tingimustes selle riigi territooriumil tasuta sellise teenuse eest sõltumatule teenuse osutajale samal turustusetapil, mil teenuseid osutatakse. Teises lõigus on sätestatud, et kui ühtegi võrreldavat kaubatarnet või teenuste osutamist ei ole võimalik tuvastada, on turuväärtus summa, mis ei ole väiksem kui maksukohustuslase kogukulu selle teenuse osutamisel.

Faktilised asjaolud

- 9 Käesolev asi puudutab aktsiaseltsi Aktiebolaget Högkullen, kes on kinnisvarahalduskontserni emaettevõtja. Kinnisvara haldavad tema tütarettevõtjad. Aastal 2016 oli tal 19 otsest ja kaudset tütarettevõtjat.
- 10 Tütarettevõtjate tegevus on osalt käibemaksust vabastatud ja seetõttu ei ole neil õigust makstud sisendkäibemaksu täies ulatuses maha arvata. Emaettevõtja tegeleb aktiivselt kõikide tütarettevõtjate juhtimisega, osutades neile tasu eest mitmesuguseid peakontorifunktsioone. See majandustegevus on täies ulatuses käibemaksuga maksustatav. Emaettevõtjal muud majandustegevust ei ole ja ta ei deklareeri muud tulu peale selle, mis tekib kontsernisestest teenuste osutamistest.

- 11 Aastal 2016 osutas emaettevõtja tütarettevõtjatele juhtimis-, finants-, kinnisvarahaldus-, investeerimis-, infotehnoloogia- ja personalihaldusteenuseid. Tasuks nende teenuste eest sai emaettevõtja kokku ligikaudu 2,3 miljonit Rootsi krooni ja deklareeris kogu tasult käibemaksu.
- 12 Emaettevõtja sõnul määrati tasu summa kindlaks kulupõhisel meetodil. Nimetatud aktsiaseltsi sõnul hüvitatakse selle meetodi kohaselt summa, mis vastab emaettevõtja kuludele teenuste ostmisel ja osutamisel ning kasumimarginaalile. Aktsiaselts märgib, et ta rakendas jaotamispõhimõtteid, mille kohaselt arvestatakse tütarettevõtjatele osutatud teenusteks teatav protsentuaalne osa tema halduskuludest ja niisugustest kuludest nagu kulud ruumidele, telefonsidele, infotehnoloogiale, vastuvõtukulud ja reisimisega seotud kulud. Samuti on aktsiaselts märkinud, et tema hinnangul ei olnud aktsionäre puudutavad kulud, nagu kontode sulgemise kulud, auditeerimiskulud ja üldkoosoleku kulud ning kapitali kaasamise kulud, osutatud teenustega seotud ja seetõttu jäeti need kulud tasu arvestusest täielikult välja. Nende kulude hulka kuulusid kavandatavate uute aktsiaemissioonide ja börsil noteerimisega seotud kulud.
- 13 Emaettevõtja enda kulud samal aastal ulatusid ligikaudu 28 miljoni Rootsi kroonini. Umbes pool sellest summast oli seotud niisuguste soetuskuludega, mis olid käibemaksuga maksustatavad, ülejäänud aga käibemaksust vabastatud soetuskuludega ja muude käibemaksust vabastatud kuludega, nagu palgakulud. Aktsiaselts arvas maha kogu sisendkäibemaksu soetamistingutelt, mida oli käibemaksuga maksustatud, sealhulgas kapitali kaasamise kuludelt ja aktsionäre puudutatvatelt kuludelt.
- 14 Asudes seisukohale, et tütarettevõtjatele on osutatud teenuseid nende turuväärtusest madalama hinnaga, otsustas maksuhaldur maksustatava väärtuse ümber hinnata ja seda suurendada. Maksuhalduri sõnul ei olnud vabal turul nendega võrreldavaid teenuseid osutatud ning seepärast määrati maksustatavaks väärtuseks summa, mis vastas äriühingu kuludele nende teenuste osutamisel. Maksuhaldur asus seisukohale, et kõiki aktsiaseltsile kõnealusel aastal tekkinud kulusid, mida oli ligikaudu 28 miljonit Rootsi krooni, tuleb pidada osutatud teenustega seostatavateks, ning seepärast määrati emaettevõtja makstava käibemaksu summaks see summa. Selle suurendamise suhtes kohaldati lisamaksu.
- 15 Emaettevõtja esitas kaebuse Förvaltningsrätten i Göteborgile (Göteborgi halduskohus, Rootsi), kes rahuldab kaebuse ja tühistas maksuhalduri otsuse. Halduskohus põhjendas seda lahendit järgmiselt. Maksuhaldur ei ole õiguslikult piisavalt tõendanud, et aktsiaselts müüs kontsernisisesid teenuseid turuväärtusest madalama hinnaga. Ei ole iseenesestmõistetav, et aktsionäre puudutavad kulud tuleb lugeda haldusteenuste osutamise seotud kuludeks. See, et aktsiaselts ei deklareerinud muid tulusid peale kontsernisisesete teenuste eest saadud tulu ja et ta arvas käibemaksu maha kõikidelt oma ostutehingutelt, ei mõjuta iseenesest hinnangut nende teenuste osutamisel tekkinud kulude kohta. Kuna aktsiaselts on kontserni emaettevõtja ja suure osa tema kuludest kõnealusel aastal moodustasid

võimaliku börsil noteerimisega seotud kulud, on ebatõenäoline, et kõik aktsiaseltsi selle aasta kulud olid kontsernisestest teenuste osutamisel tekkinud kulud.

- 16 Maksuhaldur esitas apellatsioonkaebuse Kammarrätten i Göteborgile (Göteborgi haldusastjade apellatsioonikohus, Rootsi), kes rahuldab apellatsioonkaebuse ja jättis maksuhalduri otsuse järgmistel põhjendustel muutmata.
- 17 Maksuametil on kohustus tõendada, et tütarettevõtjatelt võetud tasu oli turuväärtusest väiksem. Kuna tegu on kontsernisestest teenustega, peaks piisama sellest, kui maksuhaldur saab tõendada, et nende teenuste eest saadud tasu oli väiksem kui nende osutamise kulud. Maksustatava väärtuse ümberhindamist käsitlev säte on maksustamise vältimiseks ette nähtud norm, mille eesmärk on paljastada just hinnaga manipuleerimine. Seepärast on mõistlik, et maksustatava väärtuse hindamine põhineb sellel, mida maksukohustuslane ise on pidanud maksustatava majandustegevuse osaks. Kavandatud uue aktsiaemissiooni ja börsil noteerimise eesmärk oli hankida raha edaspidiseks äriühingute ja kinnisasjade omandamiseks. Seega oli kapitali kaasamine kasulik kogu kontsernile. Taotledes sisendkäibemaksu mahaarvamist kõikidelt ostutehingutelt, väljendas aktsiaselts seisukohta, et need kulud olid tema majandustegevuse osa. Emaettevõtja, kelle ainus tegevus seisneb käibemaksuga maksustatavate teenuste osutamises oma tütarettevõtjatele, ei saa sisendkäibemaksu täielikult maha arvata, sest kõnealused kulud moodustavad osa tema majandustegevuse üldkuludest, samal ajal kui niisugust tehingut ei peeta selles tegevuses maksustatavate müügitehingutega seotuks. Seega on kõik emaettevõtja kulud tütarettevõtjate juhtimise hinna lahutamatu osa ja need tuleb kontsernisestest teenuste turuväärtuse kindlaksmääramisel arvesse võtta.

Poolte seisukohad

Aktiebolaget Högkullen

- 18 Aktiebolaget Högkullen kaebab haldusastjade apellatsioonikohtu otsuse edasi, paludes see kohtuotsus tühistada ja halduskohtu otsus muutmata jätta. Ta väidab, et saadud tasu ei ole väiksem kui kõnealuste teenuste turuväärtus ja seetõttu ei olnud maksuhalduri otsus maksustatav väärtus ümber hinnata põhjendatud. Aktsiaselts märgib järgmist.
- 19 Maksuhalduri väitel, et osutatud teenused kujutasid endast sellele kontsernile ainuomast ühtset liitteenust, mistõttu puuduvad turul võrreldavad teenused, ei ole Euroopa Kohtu praktikas alust. Käibemaksudirektiiv rajaneb põhimõttel, et iga tehingut tuleb pidada eraldiseisvaks ja sõltumatuks, ning samuti on Euroopa Kohus tõdenud, et aktiivne tütarettevõtjate juhtimine võib koosneda mitmesugust liiki teenustest, mis moodustavad majandustegevuse (vt nt kohtuotsus Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537).

- 20 Teenused, mida aktsiaselts oma tütarettevõtjatele osutas, ei ole sellele kontsernile ega tema tegevusele ainuomased. Eri funktsioonide väljastellimine on tavaline ning kõik käesolevas asjas vaidluse all olevad teenused on laadilt niisugused, et neid võib vabal turul eri teenuseosutajatelt hankida. Seetõttu on võrreldavad teenused vabal turul olemas ja on võimalik määrata eraldi iga teenuse turuhind. Tütarettevõtjate juhtimise pidamine ainuomaseks liitteenuseks, mida saab osutada vaid kontserni sees, on vastuolus neutraalse maksustamise põhimõttega ja tähendab, et turuväärtuse kindlaksmääramise üldreegel ei ole selliste teenuste osutamise suhtes kunagi kohaldatav.
- 21 Aktsiaselts rakendab enda poolt tütarettevõtjatele osutatavate teenuste hinna kindlaksmääramiseks kulupõhist meetodit. See metoodika on üldtunnustatud kulupõhine hinnakujundusmudel, mis hõlmab reaalturuväärtusele vastavat kasumimarginaali. Reaalturuväärtuse põhimõte on rahvusvaheliselt tunnustatud ja tähendab, et hinnad ja muud tingimused, milles lepivad kokku omavahel tihedalt seotud äriühingud piiriülestes tehingutes, peavad vastama sellele, milles oleksid samas olukorras kokku leppinud sõltumatud äriühingud.
- 22 Kapitali kaasamine aktsiaseltsi poolt ei too tütarettevõtjatele kasu ega ole seotud eri peakontorifunktsioonide osutamisega. Vastavalt OECD suunistele kontsernisiseste teenuste kohta ei ole reaalturuväärtusega kooskõlas see, kui aktsionäre puudutavad kulud nõutakse sisse tütarettevõtjalt. Maksuhaldur konstrueerib fiktiivset turuväärtust, mis on eri aastatel vägagi erinev, kuna käesoleval juhul on tegu ühekordse kuluga, millel ei ole seost kõnealuste teenuste osutamise tegeliku maksumusega. Kuna aktsiaselts lisab teenuste omahinnale kasumimarginaali, on aktsiaseltsi üldkulud aja jooksul hinnakujundusse arvestatud, hõlmates need kulupõhise meetodi hinnalistas.
- 23 Kulupõhisel meetodil kindlaks määratud turuväärtus ei ole vastuolus sellega, mida kujutab endast turuväärtus käibemaksudirektiivi tähenduses. Ei ole õiguslikku alust järeldada, et mahaarvatav sisendkäibemaksu summa peab olema seotud teenuse hinnastamisega. Ümberhindamise eeskirju kohaldades tugineb maksuhaldur mahaarvamisõigust käsitlevale Euroopa Kohtu praktikale. See ei ole õige, sest need ümberhindamise eeskirjad on mahaarvamisõigust käsitlevatest eeskirjadest täiesti sõltumatud. Samuti on maksuhalduri otsusel niisugune tagajärg, et maksustatava väärtuse hulka arvestatakse ja käibemaksuga maksustatakse ka sellised kulud, mida sisendkäibemaksuga ei maksustata, nagu palgakulud. See, kuidas maksuhaldur kohaldab ümberhindamise eeskirju, tekitab olukorra, mis ei ole proportsioonis nende eeskirjade eesmärgiga.

Maksuhaldur

- 24 Maksuhaldur palub apellatsioonkaebuse rahuldamata jätta ja märgib järgmist.
- 25 Tütarettevõtjate aktiivne juhtimine emattevõtja poolt tuleb lugeda ühtseks liitteenuseks, millega samaväärset avatud turul üksteisest sõltumatute poolte vahel ei esine. Isegi kui asuda seisukohale, et osutatakse mitut eraldi teenust, tuleb neid

pidada asjaomasele kontsernile nii eriomasteks, et nendega võrreldavaid teenuseid vabal turul ei ole. Kontsernisiseses suhetes võivad hinnakujundust mõjutada tegurid, mis vastava välistehingu korral asjasse ei puutuks. Seetõttu võib hinnakujundus kontserni sees kalduda kõrvale sellest, milles oleksid kokku leppinud sõltumatud tehingupooled. Samuti võivad kontsernisisesete tehingute sisu mõjutada tegurid, mis ei puutu välistehingute korral asjasse. See viib järeldusele, et kui emaettevõtjal tekivad suured kulud seoses teenusega, mida ta tütarettevõtjatele osutab, ei ole tegu samalaadi teenusega nagu see, mida võiks pakkuda kontserniväline teenuseosutaja; emaettevõtja teenus on laadilt teistsugune ja sisaldab palju enamat.

- 26 Kui turuväärtus arvutatakse emaettevõtjale tekkinud kulude põhjal, tuleb seda teha samamoodi, nagu määratakse kindlaks maksustatav väärtus siis, kui teenuseid kasutatakse muul eesmärgil kui ettevõtlus. See tähendab, et teenuse osutamise kuluks loetakse selle teenusega seotud proportsionaalne osa ettevõtluse püsi- ja tegevuskuludest. Kui on võimalik tõendada, et kuludega seotud sisendkäibemaks on mahaarvatav seetõttu, et need kulud moodustavad osa majandustegevuse üldkuludest, on olemas seos maksumuse ja müügitehingute vahel. Kui niisugune seos on olemas mahaarvamisoiguse hindamise kontekstis, on vastav seos olemas ka ümberhindamise kontekstis. Seetõttu ei saa sisendkäibemaksu pidada täielikult mahaarvatavaks põhjendusel, et kulu moodustab osa majandustegevuse üldkuludest, kuid ei ole ümberhindamise kontekstis müügitehingutega seotud.
- 27 Euroopa Kohtu praktikast nähtub selgelt, et kapitali kaasamise kulud võivad kuuluda majandustegevuse üldkulude hulka (kohtuotsus Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320). Käesolevas asjas arvas emaettevõtja maha kogu sisendkäibemaksu, mis oli seotud tema soetamistehingutega, sealhulgas kapitali kaasamise kuludelt ja aktsionäre puudutatavalt kuludelt. Kuna emaettevõtja majandustegevus seisneb üksnes oma tütarettevõtjatele teenuste osutamises, tuleb neid kulusid pidada niisugusteks, mis olid tütarettevõtjatele kaudselt kasulikud.
- 28 Sätted maksustatava väärtuse ümberhindamise kohta kehtestati selleks, et hoida ära maksustamise vältimist ja käibemaksutulu saamata jäämist hinnamanipulatsioonide tõttu. Käesoleval juhul arvas emaettevõtja maha üldkuludelt makstud sisendkäibemaksu, kuid ei arvestanud neid kulusid müügitehingute hinna kujundamisel. Tütarettevõtjatel ei ole täielikku käibemaksu mahaarvamise õigust ja seetõttu ei oleks nad saanud arvata maha kogu sisendkäibemaksu, kui nad oleksid ostnud need teenused väljastpoolt kontserni või kaasanud ise kapitali. Seetõttu põhjustaks niisuguse hinnakujundusviisi aktsepteerimine käibemaksutulu saamata jäämist.
- 29 Tulumaksuga maksustamist reguleerivad põhimõtted ei ole käibemaksu valdkonnas kohaldatavad, sest tegu on kahe eraldi süsteemiga, millel on erinevad eesmärgid ja erinevad käsitusviisid. Euroopa Kohus on märkinud, et käibemaksudirektiivi tõlgendamisel ei ole OECD näidismaksuleping asjakohane, sest see on seotud otsese maksustamisega (kohtuotsus FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punkt 39). Seetõttu, isegi kui seesugust hinnakujundust võib

aktsepteerida tulumaksuga maksustamisel, võib käibemaksu kindlaksmääramise kontekstis olla vaja maksustatav väärtus ümber hinnata.

Vajadus eelotsuse järele

- 30 Käesolevas asjas ei ole vaidluse all, et emaettevõtja ja tema tütarettevõtjad on omavahel selliselt seotud, et võib eeldada maksustatava väärtuse ümberhindamisega seotud eeskirjade kohaldatavust ja seda, et tütarettevõtjatel ei ole täielikku sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Samuti on käibemaksudirektiivi artikliga 80 kehtestatud ümberhindamise suhtes tingimus, et makstud tasu peab olema turuväärtusest väiksem. Käesoleva eelotsusetaotlusega palub Rootsi kõrgeim halduskohus suuniseid selle kohta, kuidas teha kindlaks, kas tegu on niisuguse olukorraga.
- 31 Käibemaksudirektiivi artikli 72 esimese lõigu kohaselt tähendab teenuse turuväärtus summat, mille klient oleks pidanud tasuma kõnealuse teenuse hankimiseks sõltumatult teenuseosutajalt. Teises lõigus on sätestatud, et kui ühtegi võrreldavat teenuste osutamist ei ole võimalik tuvastada, tähendab turuväärtus summat, mis ei ole väiksem kui teenuse osutamise kogukulu.
- 32 Vaidluspoolte vahel on lahkarvamus selles, kas artikli 72 esimest lõiku tohib kohaldada emaettevõtja poolt oma tütarettevõtjatele osutatud teenuste turuväärtuse kindlaksmääramiseks. Aktiebolaget Högkullen väidab, et iga osutatud teenust tuleb hinnata eraldi ja et vastavaid teenuseid saab hankida avatud turul. Maksuhaldur seevastu väidab, et tütarettevõtjate aktiivne juhtimine emaettevõtja poolt on ühtne liitteenus, millega samaväärset avatud turul üksteisest sõltumatute poolte vahel ei esine. Samuti väidab maksuhaldur, et kontsernisiseste teenuste hinnakujundust ja sisu mõjutavad tegurid, mis ei puutu kontserniväliste tehingute korral asjasse. Maksuhalduri sõnul ei saa võrreldavat teenuse osutamist seetõttu kindlaks teha, olenemata sellest, kas leitakse olevat tegu ühe või mitme teenuse osutamisega tütarettevõtjatele.
- 33 Küsimus, kas käesoleval konkreetsel juhul esineb avatud turul tegelikult võrreldavat teenuste osutamist, on põhimõtteliselt faktiküsimus, mida Euroopa Kohus ei lahenda. Maksuhaldur aga on põhimõtteliselt seisukohal, et emaettevõtja kui aktiivse valdusühingu poolt tütarettevõtjatele osutatavad teenused on laadilt sellised, et nendega võrreldavate teenuste osutamist avatud turul ei ole võimalik kindlaks teha. Maksuhalduri väitel hõlmavad need juhtumid seetõttu ainuomaseid teenuseid, mille turuväärtust ei saa kindlaks määrata artikli 72 esimese lõigu kohaselt.
- 34 Maksuhalduri seisukoht põhineb Rootsi kõrgeima halduskohtu senisel praktikal. Kohtuasjas HFD 2014 *ref.* 40 otsustas nimetatud kohus, et maksustatava väärtuse ümberhindamiseks peab maksuhaldur enne tõendama, et tasu on turuväärtusest väiksem. Samuti märkis nimetatud kohus, et kontsernisiseste tehingute korral võib maksuhaldur täita oma tõendamiskohustuse tõendades, et tasu on väiksem kui asjaomaste teenuste osutamise maksumus, ilma et ta peaks enne tõendama, et

nendega võrreldavaid teenuseid kontsernivälised teenuseosutajad ei osuta. Kohus põhjendas seda nii, et kontsernisest tehingute hinnastamist võivad mõjutada tegurid, mis ei puutuks vastava kontsernivälise tehingu kontekstis asjasse, ja seetõttu võib see hinnastamine kalduda kõrvale sellest, milles oleksid kokku leppinud teineteisest sõltumatud pooled.

- 35 Rootsi kõrgeim halduskohus peab vajalikuks Euroopa Kohtu selgitust selle kohta, kas käibemaksudirektiivi artiklitega 72 ja 80 on kooskõlas eeldada, nagu eeldas maksuhaldur, et käesolevas asjas vaidluse all olevat liiki teenustega võrreldavaid teenuseid avatud turul ei osutata. Seetõttu tekib küsimus, kas see, kui nende teenuste ainuomasuse tõttu määratakse turuväärtus alati kindlaks artikli 72 teises lõigus sätestatud alternatiivse reegli kohaselt, on käibemaksudirektiiviga kooskõlas.
- 36 Artikli 72 teise lõigu kohaselt on turuväärtus summa, mis ei ole väiksem kui maksukohustuslase kogukulu teenuse osutamisel. Käesoleva kohtuasja poolte vahel on lahkarvamus ka selles, kuidas seda sätet tuleb käsitada. Aktiebolaget Högkullen väidab, et kulupõhisel meetodil, mida ta tasu arvutamiseks kasutas, on see vähemalt võrdne aktsiaseltsi kogukuluga kõnealuste teenuste osutamisel. Maksuhaldur väidab, et nende teenuste osutamise kulu koosneb kõikidest emaettevõtja püsi- ja muutuvkuludest.
- 37 Oma väite toetuseks viitab maksuhaldur sellele, et käesoleval juhul seisnes emaettevõtja majandustegevus üksnes aktiivses tütarettevõtjate juhtimises ja et emaettevõtja arvas omaenda kuludelt maha kogu sisendkäibemaksu, sealhulgas maksu, mis oli seotud kapitali kaasamise kuludega ja aktsionäre puudutavate kuludega. See tähendab maksuhalduri sõnul, et emaettevõtja poolt kõnealuste teenuste osutamisel tekkinud kuludeks tuleb lugeda tema kogukulud.
- 38 Selleks et määrata maksustatavaks väärtuseks tasust suurem summa, peab maksuhaldur tõendama, et tasu on väiksem kui turuväärtus. Rootsi kõrgeima halduskohtu hinnangul ei ole selge, kas niisuguses olukorras, nagu on käesolevas asjas vaidluse all, tuleb turuväärtuse kindlaksmääramisel viidata seosele sisendkäibemaksu mahaarvamisele nii, nagu maksuhaldur seda tegi. Sellepärast palub Rootsi kõrgeim halduskohus Euroopa Kohtult eelotsust selle kohta, kas käibemaksudirektiivi artiklitega 72 ja 80 on kooskõlas asuda seisukohale, et kui emaettevõtja tegevus seisneb üksnes oma tütarettevõtjate aktiivses juhtimises ja ta on arvanud maha kogu oma kuludelt makstud sisendkäibemaksu, koosnevad tema kulud oma tütarettevõtjatele teenuste osutamisel tema kogukuludest, sealhulgas kapitali kaasamise kuludest ja aktsionäre puudutavatest kuludest.
- 39 Euroopa Kohtu praktika kohaselt tuleb artiklit 80 tõlgendada kitsalt ja liikmesriigid ei või selle artikli alusel ette näha, et maksustatavaks väärtuseks on turuväärtus muudel juhtudel, kui selles sättes loetletud olukorrad (vt nt kohtuotsus *Balkan and Sea Properties and Provalidinvest*, C-621/10 ja C-129/11, EU:C:2012:248, punktid 45 ja 51). Euroopa Kohus aga ei ole analüüsinud käesolevas asjas vaidluse all olevaid küsimusi, mis puudutavad maksustatava

väärtuse ümberhindamist kontsernisestest teenuste korral, ja varasemas kohtupraktikas ei ole Rootsi kõrgeima halduskohtu hinnangul antud piisavalt suuniseid selle kindlaksmääramiseks, kuidas nendele küsimustele vastata. Seepärast on vaja eelotsust Euroopa Kohtult.

Eelotsuse küsimused

- 40 Seda arvesse võttes palub kõrgeim halduskohus vastata järgmistele küsimustele.

Esimene küsimus: Kas maksustatava väärtuse ümberhindamist käsitlevate riigisisese õiguse sätete kohaldamisel on käibemaksudirektiivi artiklitega 72 ja 80 kooskõlas, juhul kui emattevõtja osutab oma tütarettevõtjatele niisugust laadi teenuseid, nagu on vaidluse all käesolevas asjas, pidada neid teenuseid alati ainuomasteks teenusteks, mille turuväärtust ei saa kindlaks määrata võrdluse teel, nagu on ette nähtud artikli 72 esimeses lõigus?

Teine küsimus: Kas maksustatava väärtuse ümberhindamist käsitlevate riigisisese õiguse sätete kohaldamisel on käibemaksudirektiivi artiklitega 72 ja 80 kooskõlas asuda seisukohale, et kui emattevõtja tegevus seisneb üksnes oma tütarettevõtjate aktiivses juhtimises ja ta on arvanud maha kogu oma soetamistehingutelt makstud sisendkäibemaksu, koosnevad tema kulud oma tütarettevõtjatele teenuste osutamisel tema kogukuludest, sealhulgas kapitali kaasamise kuludest ja aktsionäre puudutavatest kuludest?