

**Vec C-808/23**

**Návrh na začatie prejudiciálneho konania**

**Dátum podania:**

27. december 2023

**Vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania:**

Högsta förvaltningsdomstolen

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

21. december 2023

**Odvolaťka:**

Höggullen AB

**Žalovaný:**

Skatteverket

---

PRACOVNÝ DOKUMENT

...

## **ODVOLATEĽKA**

Aktiebolaget Högekullen ...

... Göteborg

## **ŽALOVANÝ**

Skatteverket

...

## **ROZSUDOK NAPADNUTÝ ODVOLANÍM**

Rozsudok Kammarrätten i Göteborg (Odvolací správny súd Göteborg, Švédsko) z 3. marca 2021 ...

## **PREDMET**

Daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) a zvýšenie dane; návrh na začatie prejudiciálneho konania na Súdnom dvore Európskej únie

Predloženie veci.

Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko) prijíma nasledovné

## **UZNESENIE**

Súdnemu dvoru Európskej únie sa predloží návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, ktorý je uvedený v priloženom návrhu na začatie takého prejudiciálneho konania (príloha zápisnice).

...

## **PRÍLOHA**

**Návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, ktorý sa týka výkladu článkov 72 a 80 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica o DPH“)**

## Úvod

- 1 Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) žiada o vydanie rozhodnutia v prejudiciálnom konaní s cieľom objasniť, ako sa majú vykladať články 72 a 80 smernice o DPH, pokiaľ ide o určenie trhovej hodnoty na voľnom trhu služieb poskytovaných materskou spoločnosťou jej dcérskej spoločnosti. Prejudiciálne otázky vznikli vo veci týkajúcej sa výpočtu základu dane, v ktorej Skatteverket (daňový úrad, Švédsko) uplatnil vnútroštátnu právnu úpravu precenenia zavedenú na základe článku 80 smernice o DPH.

## Príslušné ustanovenia práva Únie

- 2 Z článku 73 smernice o DPH vyplýva, že základom dane je spravidla protihodnota za tovar alebo služby.
- 3 Podľa článku 80 môžu členské štáty s cieľom zabrániť daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani prijať opatrenia na zabezpečenie toho, aby základ dane v určitých vymedzených prípadoch zodpovedal trhovej hodnote na voľnom trhu. V súlade s odsekom 1 písm. a) uvedeného článku sa to uplatňuje okrem iného v prípadoch, ak existujú riadiace alebo vlastnícke prepojenia definované daným členským štátom, protihodnota je nižšia ako trhovú hodnotu na voľnom trhu a príjemca poskytnutých služieb nemá plné právo na odpočítanie dane.
- 4 Na účely uplatňovania smernice o DPH je pojem „trhová hodnota na voľnom trhu“ definovaný v jej článku 72. Pokiaľ ide o služby, v prvom odseku článku 72 sa stanovuje, že „trhová hodnota na voľnom trhu“ je celá suma, ktorú by mal za účelom zaobstarania príslušnej služby odberateľ zaplatiť na rovnakom obchodnom stupni ako na tom, na ktorom sa poskytovanie služieb uskutočňuje, za podmienok spravodlivej hospodárskej súťaže nezávislému poskytovateľovi na území členského štátu, v ktorom transakcia podlieha dani, v čase tohto poskytnutia služieb. Ak nie je možné zabezpečiť porovnateľné poskytnutie služieb, „trhová hodnota na voľnom trhu“ je podľa druhého odseku článku 72 suma, ktorá nie je nižšia ako celková výška nákladov, ktoré vznikli zdaniteľnej osobe v súvislosti s poskytnutím týchto služieb.

## Príslušné ustanovenia vnútroštátneho práva

- 5 Počas účtovných období, o ktoré ide v tejto veci, bol účinný mervärdesskattelagen (1994:200) (zákon o dani z pridanej hodnoty). Tento zákon bol nahradený novým mervärdesskattelag (2023:200) (zákon o dani z pridanej hodnoty), ale predchádzajúci zákon sa stále uplatňuje, pokiaľ je to relevantné v tejto veci, na situácie pred nadobudnutím účinnosti nového zákona. Uplatniteľné ustanovenia zákona z roku 1994 sú uvedené nižšie. Nový zákon obsahuje v podstate rovnocenné ustanovenia.

- 6 Z odsekov 2 a 3 kapitoly 7 vyplýva, že základom dane je spravidla protihodnota za tovar alebo služby.
- 7 V súlade s odsekom 3a kapitoly 7 je základom dane trhovú hodnota na voľnom trhu, ak je protihodnota nižšia ako trhovú hodnota na voľnom trhu, odberateľ nemá plné právo na odpočítanie dane, predávajúci a odberateľ sú navzájom prepojení a zdaniteľná osoba nie je schopná preukázať na požadovanej právnej úrovni, že protihodnota zodpovedá trhovým podmienkam.
- 8 V prvom pododseku odseku 9 kapitoly 1 sa stanovuje, že pokiaľ ide o služby, trhovú hodnota na voľnom trhu znamená celú sumu, ktorú by musel odberateľ služby na rovnakom obchodnom stupni, na ktorom sa uskutočňuje poskytovanie služieb, zaplatiť v čase poskytnutia služby a za podmienok spravodlivej hospodárskej súťaže nezávislému poskytovateľovi za takúto službu poskytnutú na území štátu. Podľa druhého pododseku, ak nie je možné zabezpečiť porovnateľné poskytovanie služieb, trhovú hodnota na voľnom trhu je suma, ktorá nie je nižšia ako celková výška nákladov, ktoré vznikli zdaniteľnej osobe v súvislosti s poskytnutím týchto služieb.

#### **Skutkové okolnosti veci**

- 9 Táto vec sa týka spoločnosti Aktiebolaget Högekullen, materskej spoločnosti skupiny zaoberajúcej sa správou nehnuteľností. Správu nehnuteľností vykonávajú jej dcérske spoločnosti. V roku 2016 mala 19 priamych a nepriamych dcérskych spoločností.
- 10 Činnosti dcérskych spoločností sú čiastočne oslobodené od dane, a preto nemajú právo na úplné odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. Materská spoločnosť sa aktívne podieľa na riadení všetkých dcérskych spoločností tým, že im za odplatu poskytuje rôzne služby hlavnej kancelárie. Táto ekonomická činnosť v plnej miere podlieha DPH. Materská spoločnosť nevykonáva žiadnu inú ekonomickú činnosť a nepriznáva žiadne iné príjmy okrem príjmov z poskytovania služieb v rámci skupiny.
- 11 V roku 2016 materská spoločnosť poskytovala svojim dcérskym spoločnostiam služby v oblasti riadenia, financií, správy nehnuteľností, investícií, informačných technológií a personálneho riadenia. Materská spoločnosť dostala za služby celkovo približne 2,3 milióna švédskych korún (SEK) a priznala DPH na výstupe z celej protihodnoty.
- 12 Podľa materskej spoločnosti bola výška protihodnoty stanovená na základe metódy zvýšených nákladov. Spoločnosť uvádza, že táto metóda sa skladá z protihodnoty vo výške zodpovedajúcej nákladom, ktoré materská spoločnosť vynaložila na nákup a poskytnutie služieb, a z prirážky na zisk. Podľa spoločnosti sa použil alokačný kľúč, z ktorého vyplývalo, že určité percento jej nákladov na riadenie a nákladov, ako sú náklady na priestory, telefón, informačné technológie, firemné pohostenie a cestovné, je možné priradiť k službám poskytovaným

dcérskym spoločnostiam. Spoločnosť ďalej uviedla, že sa domnievala, že náklady akcionárov, ako sú náklady na účtovnú uzávierku, náklady na audit a valné zhromaždenie a náklady na získanie kapitálu, nesúvisia s poskytovanými službami, a preto boli tieto náklady úplne vylúčené z výpočtu protihodnoty. Uvedené náklady zahŕňali náklady spojené s plánovanou novou emisiou akcií a kótovaním na burze cenných papierov.

- 13 Vlastné náklady materskej spoločnosti v tom istom roku predstavovali približne 28 miliónov švédskych korún (SEK). Približne polovica tejto sumy sa týkala akvizičných nákladov podliehajúcich DPH, zatiaľ čo zvyšok sa týkal akvizičných nákladov oslobodených od DPH a iných nákladov oslobodených od DPH, ako sú napríklad mzdové náklady. Spoločnosť si odpočítala celú DPH zaplatenú na vstupe pri akvizíciách, pri ktorých bola DPH účtovaná, teda vrátane dane z nákladov na získanie kapitálu a nákladov akcionárov.
- 14 Daňový úrad sa domnieval, že služby boli dcérskym spoločnostiam poskytnuté za nižšiu cenu, ako bola ich trhovú hodnotu na voľnom trhu, a preto rozhodol o ich precenení a zvýšení základu dane. Podľa daňového úradu neexistovali porovnateľné dodávky služieb na voľnom trhu, a preto bol základ dane stanovený vo výške zodpovedajúcej nákladom, ktoré spoločnosť vynaložila na poskytovanie týchto služieb. Daňový úrad sa domnieval, že všetky náklady, ktoré spoločnosti vznikli v danom roku, t. j. približne 28 miliónov švédskych korún (SEK), sa musia považovať za náklady súvisiace s poskytnutými službami, a preto bol základ DPH na výstupe materskej spoločnosti stanovený v tejto výške. Toto zvýšenie malo za následok zvýšenie dane.
- 15 Materská spoločnosť podala žalobu na Förvaltningsrätten i Göteborg (Správny súd Göteborg, Švédsko), ktorý vyhovel odvolaniu a zrušil rozhodnutie daňového úradu. Správny súd v odôvodnení uviedol tieto skutočnosti. Daňový úrad nepreukázal na požadovanej právnej úrovni, že spoločnosť predávala služby v rámci skupiny za nižšiu cenu, ako je ich trhovú hodnotu na voľnom trhu. Nie je jednoznačné, či sa náklady akcionárov sa majú považovať za náklady súvisiace s poskytovaním administratívnych služieb. Skutočnosť, že spoločnosť nepriznala iné príjmy ako príjmy zo služieb v rámci skupiny a že si odpočítala DPH zaplatenú na vstupe zo všetkých nákupov, nemá sama osebe vplyv na odhad výdavkov vynaložených na poskytovanie týchto služieb. Vzhľadom na skutočnosť, že spoločnosť je materskou spoločnosťou skupiny spoločností a že veľkú časť jej nákladov v danom roku tvorili náklady súvisiace s jej možným vstupom na burzu cenných papierov, je nepravdepodobné, že náklady, ktoré spoločnosť vynaložila na poskytovanie služieb v rámci skupiny, predstavovali všetky jej náklady v danom roku.
- 16 Daňový úrad podal odvolanie na Kammarrätten i Göteborg (Odvolací správny súd, Göteborg), ktorý jej odvolaniu vyhovel a potvrdil rozhodnutie daňového úradu z týchto dôvodov.

- 17 Daňový úrad je povinný preukázať, že protihodnota účtovaná dcérskym spoločnostiam je nižšia ako trhovú hodnotu na voľnom trhu. Keďže ide o služby v rámci skupiny, malo by stačiť, že daňový úrad je schopný preukázať, že protihodnota za tieto služby bola nižšia ako náklady na ich poskytovanie. Ustanovenie o precenení základu dane je pravidlom zamedzujúcim vyhýbaniu sa dani s cieľom odhaliť samotnú cenovú manipuláciu. Z uvedeného dôvodu preto dáva zmysel, aby sa ocenenie základu dane zakladalo na tom, čo samotný daňový subjekt považoval za súčasť zdaniteľnej ekonomickej činnosti. Plánovaná nová emisia akcií a kótovanie na burze cenných papierov boli určené na získanie finančných prostriedkov na ďalšie akvizície spoločností a nehnuteľností. Získavanie kapitálu bolo na základe uvedeného prínosom pre celú skupinu. Žiadosťou o odpočítanie dane zaplatenej na vstupe zo všetkých nákupov spoločnosť vyjadrila názor, že tieto výdavky boli súčasťou jej ekonomickej činnosti. V prípade materskej spoločnosti, ktorej jediná činnosť spočíva v poskytovaní zdaniteľných služieb svojim dcérskym spoločnostiam, nie je možné úplne odpočítať daň zaplatenú na vstupe z dôvodu, že predmetné výdavky sú súčasťou režijných nákladov na ekonomickú činnosť, a zároveň sa domnievať, že táto transakcia nesúvisí so zdaniteľnými transakciami na výstupe tejto činnosti. Všetky náklady vynaložené materskou spoločnosťou sú tak neoddeliteľnou súčasťou ceny za riadenie dcérskych spoločností a mali by tak byť zohľadnené pri určovaní trhovej hodnoty na voľnom trhu služieb poskytovaných v rámci skupiny.

### **Stanoviská účastníkov konania**

#### *Aktiebolaget Högkullen*

- 18 Aktiebolaget Högkullen podala proti rozsudku Odvolacieho správneho súdu odvolanie, ktorým sa domáhala zrušenia tohto rozsudku a potvrdenia rozhodnutia správneho súdu. Tvrdí, že prijatá protihodnota nie je nižšia ako trhovú hodnotu predmetných služieb na voľnom trhu, a preto je rozhodnutie daňového úradu o precenení základu dane neopodstatnené. Spoločnosť uvádza tieto skutočnosti.
- 19 Tvrdenie daňového úradu, že poskytované služby predstavujú jedinú zlúčenú službu, ktorá je jedinečná pre skupinu, a preto na voľnom trhu neexistuje porovnateľná služba, nemá oporu v judikatúre Súdneho dvora. Smernica o DPH vychádza zo zásady, že každá transakcia sa musí považovať za samostatnú a nezávislú transakciu, a Súdny dvor tiež uznal, že aktívne riadenie dcérskych spoločností môže pozostávať z rôznych druhov služieb, ktoré predstavujú ekonomickú činnosť (pozri napríklad rozsudok *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537).
- 20 Služby, ktoré spoločnosť poskytovala svojim dcérskym spoločnostiam, nie sú jedinečné pre skupinu a jej činnosti. Externé zabezpečovanie rôznych funkcií je bežné a všetky služby, o ktoré ide v prejednávanej veci, sú takej povahy, že ich možno obstaráť na voľnom trhu od rôznych poskytovateľov. Na voľnom trhu tak existujú porovnateľné služby a je možné stanoviť trhovú cenu pre každú



jednotlivú službu. Považovať riadenie dcérskych spoločností za zlúčenú jedinečnú službu, ktorá môže byť poskytovaná len v rámci skupiny spoločností, je v rozpore so zásadou neutrality a znamená, že všeobecné pravidlo pre určenie trhovej hodnoty na voľnom trhu sa nikdy neuplatní na poskytovanie takýchto služieb.

- 21 Spoločnosť uplatňuje na určenie ceny služieb, ktoré poskytuje svojim dcérskym spoločnostiam, metódu zvýšených nákladov. Táto metodika je všeobecne uznávaným modelom stanovovania cien na základe nákladov s trhovou prirážkou. Zásada nezávislého vzťahu je medzinárodne uznávaná a znamená, že ceny a iné podmienky dohodnuté medzi úzko prepojenými spoločnosťami v cezhraničných transakciách musia zodpovedať tomu, na čom by sa v rovnakej situácii dohodli nezávislé spoločnosti.
- 22 Získavanie kapitálu spoločnosti nie je pre dcérske spoločnosti prínosné a nemá žiadnu súvislosť s výkonom rôznych funkcií hlavnej kancelárie. Podľa usmernení OECD o vnútro-skupinových službách nie je v súlade so zásadou nezávislého vzťahu ak akcionári účtujú náklady dcérskym spoločnostiam. Daňový úrad vytvorí fiktívnu hodnotu na voľnom trhu, ktorá sa bude z roka na rok výrazne líšiť v prípade, ak sa vyskytne jednorazový náklad, ktorý nemá žiadnu súvislosť so skutočnými nákladmi na vytvorenie alebo poskytovanie služieb. Keďže spoločnosť k nákladovej cene služieb pripočítava prirážku, režijné náklady spoločnosti sa pri tvorbe cien zohľadňujú v priebehu času ich zahrnutím do „zvýšenia“ v metóde zvýšených nákladov.
- 23 Trhová hodnota na voľnom trhu, ktorá sa určuje podľa metódy zvýšených nákladov, nie je v rozpore s tým, čo predstavuje trhovú hodnotu na voľnom trhu v zmysle smernice o DPH. Neexistuje žiadny právny základ pre záver, že výška odpočítania DPH zaplatenej na vstupe musí byť viazaná na stanovenie ceny služby. Daňový úrad sa pri uplatňovaní pravidiel o precenení opiera o judikatúru Súdneho dvora týkajúcu sa práva na odpočítanie. To nie je správne, pretože pravidlá týkajúce sa precenenia sú úplne nezávislé od pravidiel týkajúcich sa práva na odpočítanie. Okrem toho rozhodnutie daňového úradu má za následok, že aj výdavky, ktoré nepodliehajú DPH na vstupe, ako napríklad mzdové náklady, sa zahŕňajú do základu dane a podliehajú DPH na výstupe. Spôsob, akým daňový úrad uplatňuje pravidlá o precenení, vedie k výsledku, ktorý je neprimeraný cieľu sledovanému týmito pravidlami.

*Daňový úrad*

- 24 Daňový úrad navrhuje zamietnutie odvolania a uvádza tieto skutočnosti.
- 25 Aktívne riadenie dcérskych spoločností materskou spoločnosťou sa musí považovať za jedinú zlúčenú službu, ktorej ekvivalent neexistuje medzi nezávislými subjektmi na voľnom trhu. Aj v prípade, ak by sa uvažovalo o tom, že sa poskytuje viac samostatných služieb, je potrebné ich považovať za natoľko špecifické pre danú skupinu, že na voľnom trhu neexistujú porovnateľné služby. Vo vzťahoch v rámci skupiny môžu byť ceny v skutočnosti ovplyvnené faktormi,

ktoré sú v kontexte zodpovedajúcej externej transakcie irelevantné. Ceny v rámci skupiny spoločností sa preto môžu odlišovať od cien, ktoré by boli dohodnuté medzi nezávislými stranami. Obsah služieb v rámci skupiny môžu ovplyvňovať aj faktory, ktoré sú irelevantné pre externé transakcie. To vedie k záveru, že ak materskej spoločnosti vznikajú vysoké náklady na vytvorenie služby poskytovanej jej dcérskym spoločnostiam, potom nejde o rovnaký typ služby, aký by mohol poskytnúť externý dodávateľ; služba materskej spoločnosti má skôr iný charakter a obsahuje oveľa viac.

- 26 Ak sa trhovú hodnotu na voľnom trhu vypočíta na základe nákladov, ktoré vznikli materskej spoločnosti, takéto určenie by sa to urobiť rovnakým spôsobom, ako sa určuje základ dane, ak sa služby používajú na iné účely ako na účely podnikania. To znamená, že za náklady na poskytovanie služby sa považuje podiel fixných a prevádzkových nákladov podniku, ktoré sa týkajú služby. Ak možno preukázať, že daň na vstupe týkajúca sa výdavkov je odpočítateľná z dôvodu, že tieto náklady tvoria súčasť režijných nákladov ekonomickej činnosti, potom existuje súvislosť medzi nákladmi a transakciami na výstupe. Ak takáto súvislosť existuje v kontexte posúdenia práva na odpočítanie, potom existuje zodpovedajúca súvislosť v kontexte precenenia. Daň na vstupe z uvedeného dôvodu nemožno považovať za úplne odpočítateľnú z dôvodu, že náklady tvoria súčasť režijných nákladov ekonomickej činnosti, pričom v kontexte precenenia nie sú spojené s transakciami na výstupe.
- 27 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že náklady na získanie kapitálu môžu predstavovať všeobecné režijné náklady ekonomickej činnosti (Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320). V prejednávannej veci si materská spoločnosť odpočítala všetky dane zaplatené na vstupe súvisiace s jej akvizíciami, vrátane dane týkajúcej sa nákladov na získanie kapitálu a nákladov akcionárov. Keďže ekonomická činnosť materskej spoločnosti spočíva výlučne v poskytovaní služieb jej dcérskym spoločnostiam, tieto náklady sa musia považovať za náklady, ktoré nepriamo priniesli prospech dcérskym spoločnostiam.
- 28 Ustanovenia o precenení základu dane boli zavedené s cieľom bojovať proti daňovým únikom a strate príjmov z DPH v dôsledku manipulácie s cenami. V prejednávannej veci materská spoločnosť odpočítala daň zaplatenú na vstupe zaplatenú v súvislosti so všeobecnými režijnými nákladmi, ale nezohľadnila tieto náklady pri stanovení cien transakcií na výstupe. Dcérske spoločnosti nemajú plné právo na odpočítanie, a z tohto dôvodu by si nemohli odpočítať celú daň zaplatenú na vstupe, ak by služby nakupovali externe alebo by sami získali kapitál. Akceptovanie takéhoto spôsobu oceňovania služieb by preto viedlo k strate daňových príjmov.
- 29 Zásady, ktorými sa riadi zdaňovanie príjmov, nie sú uplatniteľné v oblasti DPH, pretože ide o dva samostatné systémy s odlišnými cieľmi a odlišnými prístupmi. Súdny dvor rozhodol, že Modelový daňový dohovor OECD nie je relevantný na účely výkladu smernice o DPH, pretože sa týka priamych daní (rozsudok FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, bod 39). V dôsledku uvedeného, aj keď tento



spôsob stanovenia ceny možno akceptovať na účely dane z príjmu, môže byť potrebné preceniť základ dane v kontexte posúdenia DPH.

### **Potreba rozhodnutia o prejudiciálnej otázke**

- 30 V prejednávanej veci je nesporné, že materská spoločnosť a jej dcérske spoločnosti sú navzájom prepojené takým spôsobom, že možno predpokladať, že sa uplatňujú pravidlá týkajúce sa precenenia základu dane a že dcérske spoločnosti nemajú plné právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. Okrem toho článok 80 smernice o DPH podmieňuje precenenie podmienkou, že poskytnutá protihodnota musí byť nižšia ako je trhovú hodnotu na voľnom trhu. Týmto návrhom na začatie prejudiciálneho konania Najvyšší správny súd žiada o usmernenie, ako má posúdiť, či je uvedená podmienka splnená v tejto veci.
- 31 Podľa prvého odseku článku 72 smernice o DPH sa trhovú hodnotou na voľnom trhu služby rozumie suma, ktorú by musel odberateľ služby zaplatiť poskytovateľovi za nezávislých trhových podmienok, aby mu bola poskytnutá predmetná služba. Podľa druhého pododseku uvedeného článku, ak nie je možné zabezpečiť porovnateľné poskytnutie služieb, trhovú hodnotu na voľnom trhu je suma, ktorá nie je nižšia ako celková výška nákladov na poskytnutie služby.
- 32 Účastníci konania sa nezhodujú v tom, či sa prvý odsek článku 72 môže uplatniť na určenie trhovej hodnoty na voľnom trhu služieb, ktoré poskytuje materská spoločnosť svojim dcérskym spoločnostiam. Aktiebolaget Högkullen tvrdí, že poskytované služby sa musia posudzovať každá samostatne a že zodpovedajúce služby je možné zabezpečiť na voľnom trhu. Daňový úrad naopak tvrdí, že aktívne riadenie dcérskych spoločností materskou spoločnosťou je jedinou združenou službou, ktorej ekvivalent medzi nezávislými stranami na voľnom trhu neexistuje. Daňový úrad tiež tvrdí, že tak ceny, ako aj obsah služieb v rámci skupiny sú ovplyvnené faktormi, ktoré nie sú relevantné pre transakcie mimo skupiny. Podľa daňového úradu preto nie je možné zistiť porovnateľné plnenie bez ohľadu na to, či sa jedna alebo viac služieb považujú za poskytnuté dcérskym spoločnostiam.
- 33 Otázka, či v tejto konkrétnej veci porovnateľné poskytovanie služieb na voľnom trhu skutočne existuje, je v zásade skutkovou otázkou, o ktorej Súdny dvor nerozhoduje. Daňový úrad sa však domnieva, že služby poskytované materskou spoločnosťou, ako aktívnou holdingovou spoločnosťou, svojim dcérskym spoločnostiam, sú svojou povahou také, že na voľnom trhu nie je možné zabezpečiť poskytovanie porovnateľných služieb. Podľa daňového úradu ide teda v týchto prípadoch o jedinečné služby, ktorých trhovú hodnotu na voľnom trhu nemôže byť stanovená v súlade s prvým odsekom článku 72.
- 34 Stanovisko daňového úradu vychádza z doterajšej judikatúry Najvyššieho správneho súdu. Vo veci HFD 2014 ref. 40 uvedený súd rozhodol, že predpokladom na precenenie základu dane je, aby daňový úrad preukázal, že protihodnota je nižšia ako trhovú hodnotu na voľnom trhu. Okrem toho Najvyšší

správny súd rozhodol, že v prípade transakcií v rámci skupiny môže daňový úrad uniesť svoje dôkazné bremeno preukázaním, že protihodnota je nižšia ako náklady na poskytovanie služieb, bez toho, aby musel najprv preukázať, že neexistujú porovnateľné služby poskytované externými poskytovateľmi služieb. Súdny dvor to odôvodnil tým, že stanovenie cien pri transakciách v rámci skupiny môže byť ovplyvnené faktormi, ktoré nie sú relevantné v kontexte zodpovedajúcej externej transakcie, a teda sa môže odlišovať od toho, čo by bolo dohodnuté medzi nezávislými stranami.

- 35 Najvyšší správny súd považuje za potrebné, aby Súdny dvor objasnil, či je v súlade s článkami 72 a 80 smernice o DPH predpokladať, ako to urobil daňový úrad, že na voľnom trhu neexistuje porovnateľné poskytovanie služieb, pokiaľ ide o druh služieb, o ktoré ide v prejednávanej veci. Vzniká tak otázka, či je v súlade so smernicou o DPH, s odkazom na jedinečnosť týchto služieb, určiť trhovú hodnotu na voľnom trhu vždy na základe alternatívneho pravidla uvedeného v druhom odseku článku 72.
- 36 Podľa druhého odseku článku 72 je trhovou hodnotou na voľnom trhu suma, ktorá nie je nižšia ako celková výška nákladov, ktoré vznikli zdaniteľnej osobe v súvislosti s poskytnutím služby. Účastníci konania sa tiež nezhodujú v tom, ako sa má toto ustanovenie vykladať. Podľa spoločnosti Aktiebolaget Högkullen metóda zvýšených nákladov, ktorú použila na výpočet protihodnoty, vedie k tomu, že táto protihodnota sa rovná minimálne nákladom spoločnosti na poskytovanie služieb. Daňový úrad tvrdí, že všetky fixné a variabilné náklady materskej spoločnosti predstavujú náklady na poskytovanie služieb.
- 37 Na podporu svojho tvrdenia daňový úrad poukazuje na skutočnosť, že v prejednávanej veci jediná ekonomická činnosť materskej spoločnosti spočívala v aktívnom riadení jej dcérskych spoločností a že si odpočítala celú daň účtovanú na vstupe zo svojich vlastných výdavkov, vrátane dane týkajúcej sa nákladov na získanie kapitálu a nákladov akcionárov. Podľa daňového úradu to znamená, že celkové výdavky materskej spoločnosti sa musia považovať za náklady, ktoré jej vznikli pri poskytovaní služieb.
- 38 Na to, aby sa základ dane stanovil na sumu vyššiu ako je protihodnota, musí daňový úrad preukázať, že protihodnota je nižšia ako trhovú hodnotu na voľnom trhu. Podľa názoru Najvyššieho správneho súdu nie je jasné, či v situácii, o akú ide v prejednávanej veci, je potrebné pri určovaní trhovej hodnoty na voľnom trhu takéto prepojenie na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe urobiť, ako to urobil daňový úrad. Najvyšší správny súd na základe uvedeného žiada Súdny dvor, aby rozhodol, či je v súlade s článkami 72 a 80 smernice o DPH sa domnievať, že v prípade, ak jedinou činnosťou materskej spoločnosti je aktívne riadenie jej dcérskych spoločností a materská spoločnosť si v celom rozsahu odpočítala zaplatenú DPH na vstupe z jej výdavkov, celkové výdavky materskej spoločnosti, vrátane nákladov na získanie kapitálu a nákladov akcionárov, predstavujú náklady vynaložené spoločnosťou na poskytovanie služieb dcérskym spoločnostiam.

- 39 Podľa judikatúry Súdneho dvora sa článok 80 musí vykladať reštriktívne a členské štáty nemôžu na základe tohto článku stanoviť, že základom dane je trhovú hodnotu na voľnom trhu v iných situáciách, ako sú v ňom uvedené (pozri napríklad rozsudok *Balkan a Sea Properties a Proadinvest*, C-621/10 a C-129/11, EU:C:2012:248, body 45 a 51). Súdny dvor však neskúmal otázky, o ktoré ide v prejednávanej veci a ktoré sa týkajú precenenia základu dane v súvislosti so službami v rámci skupiny, a skoršia judikatúra podľa názoru Najvyššieho správneho súdu neposkytuje dostatočné usmernenie na určenie toho, ako sa má na tieto otázky odpovedať. Na základe uvedeného je potrebné, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky.

### Otázky

- 40 Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší správny súd žiada o odpoveď na tieto otázky.

*Otázka 1:* Je v rámci uplatňovania vnútroštátnych ustanovení o precenení základu dane zlučiteľné s článkami 72 a 80 smernice o DPH, keď materská spoločnosť poskytuje svojim dcérskym spoločnostiam služby, o aké ide v prejednávanej veci, to, že sa považujú tieto služby vždy za jedinečné služby, ktorých trhovú hodnotu nemožno určiť porovnaním, aké je uvedené v prvom odseku článku 72?

*Otázka 2:* Je v rámci uplatňovania vnútroštátnych ustanovení o precenení základu dane zlučiteľné s článkami 72 a 80 smernice o DPH, to, že sa považujú všetky výdavky materskej spoločnosti, vrátane nákladov na získanie kapitálu a nákladov akcionárov, za náklady, ktoré spoločnosti vznikli pri poskytovaní služieb svojim dcérskym spoločnostiam, keď jedinou činnosťou materskej spoločnosti je aktívne riadenie svojich dcérskych spoločností a materská spoločnosť si odpočítala celú DPH zaplatenú na vstupe pri akvizíciách?