

Sprawa C-808/23

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Data wpływu:

27 grudnia 2023 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Högsta förvaltningsdomstolen (Szwecja)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

21 grudnia 2023 r.

Strona wnosząca środek odwoławczy:

Högekullen AB

Druga strona postępowania:

Skatteverket

[...]

STRONA WNOSZĄCA ŚRODEK ODWOŁAWCZY

Aktiebolaget Högekullen [...]

[...] Göteborg

DRUGA STRONA POSTĘPOWANIA

Skatteverket

[...]

ZASKARŻONY WYROK

Wyrok Kammarrätten i Göteborg (apelacyjnego sądu administracyjnego w Göteborgu) z dnia 3 marca 2021 r. [...]

PRZEDMIOT SPRAWY

Podatek od wartości dodanej (zwany dalej „VAT”) i domiar podatkowy; wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Sprawa zostaje przedstawiona.

Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) wydaje następujące

POSTANOWIENIE

Do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej zostaje skierowany, na podstawie art. 267 TFUE, przedstawiony w załączniku wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym (załącznik do protokołu).

[...]

ZAŁĄCZNIK

Wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym w sprawie wykładni art. 72 i 80 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „dyrektywą VAT”)

Wprowadzenie

- 1 Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) zwraca się o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w celu uzyskania wyjaśnień, jak należy interpretować art. 72 i 80 dyrektywy VAT w odniesieniu do określania wartości wolnorynkowej usług świadczonych przez spółkę dominującą na rzecz jej spółek zależnych. Pytania prejudycjalne zostały sformułowane w toku postępowania dotyczącego ustalenia podstawy opodatkowania, w którym Skatteverket (szwedzki organ podatkowy) zastosował przepisy krajowe regulujące przeszacowanie, które zostały przyjęte na podstawie art. 80 dyrektywy VAT.

Właściwe przepisy prawa Unii

- 2 Z art. 73 dyrektywy VAT wynika, że co do zasady podstawą opodatkowania jest wynagrodzenie za towary lub usługi.
- 3 Zgodnie z art. 80 [tej dyrektywy] państwa członkowskie mogą, w celu zapobieżenia uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania, przedsięwziąć środki, ażeby, w pewnych określonych przypadkach, podstawą opodatkowania była wartość wolnorynkowa. W myśl ust. 1 lit. a) tego artykułu

jest tak w szczególności w przypadku gdy istnieją powiązania organizacyjne lub własnościowe, określone przez państwo członkowskie; wynagrodzenie jest niższe od wartości wolnorynkowej, a odbiorca dostawy towarów lub świadczenia usług nie ma pełnego prawa do odliczenia VAT.

- 4 Do celów stosowania dyrektywy VAT pojęcie „wartości wolnorynkowej” zostało zdefiniowane w jej art. 72. W odniesieniu do usług jego akapit pierwszy stanowi, że „wartość wolnorynkowa” oznacza całkowitą kwotę jaką, w celu uzyskania w danym momencie danych usług, usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywane jest świadczenie usług, musiałby, w warunkach uczciwej konkurencji, zapłacić niezależnemu usługodawcy na terytorium państwa członkowskiego, w którym transakcja podlega opodatkowaniu. W przypadku gdy nie można zapewnić porównywalnej dostawy usług, „wartość wolnorynkowa” oznacza, zgodnie z art. 72 akapit drugi, kwotę nie mniejszą niż całkowita kwota wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie tych usług.

Właściwe przepisy prawa krajowego

- 5 W okresach obrachunkowych rozpatrywanych w niniejszej sprawie obowiązywała mervärdesskattelagen (1994:200) (ustawa o podatku od wartości dodanej). Ustawa ta została zastąpiona nową mervärdesskattelag (2023:200) (ustawą o podatku od wartości dodanej), jednak poprzednia ustawa ma nadal zastosowanie, w zakresie istotnym dla niniejszej sprawy, do sytuacji sprzed wejścia w życie nowej ustawy. Obowiązujące przepisy ustawy z 1994 r. zostały przedstawione poniżej. Nowa ustawa zawiera zasadniczo równoważne przepisy.
- 6 Z rozdziału 7 §§ 2 i 3 wynika, że co do zasady podstawą opodatkowania jest wynagrodzenie za towary lub usługi.
- 7 Zgodnie z rozdziałem 7 § 3a podstawą opodatkowania jest wartość wolnorynkowa, jeżeli wynagrodzenie jest niższe od wartości wolnorynkowej, nabywca nie ma pełnego prawa do odliczenia VAT, sprzedawca i nabywca są ze sobą powiązani, a podatnik nie jest w stanie wykazać w sposób wystarczający pod względem prawnym, że wynagrodzenie jest zgodne z warunkami rynkowymi.
- 8 Rozdział 1 § 9 akapit pierwszy stanowi, że w przypadku usług wartość wolnorynkowa oznacza całkowitą kwotę, jaką usługobiorca na takim samym etapie sprzedaży jak ten, na którym dokonywane jest świadczenie usług, musiałby, w warunkach uczciwej konkurencji oraz w momencie świadczenia, zapłacić za taką usługę niezależnemu usługodawcy na terytorium krajowym. Zgodnie z akapitem drugim tego przepisu, jeżeli nie można zapewnić porównywalnej dostawy usług, wartość wolnorynkowa oznacza kwotę nie mniejszą niż całkowita kwota wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie tych usług.

Okoliczności powstania sporu

- 9 Sprawa dotyczy spółki Aktiebolaget Högkullen, która jest spółką dominującą w ramach grupy zajmującej się zarządzaniem nieruchomościami. Działalność polegająca na zarządzaniu nieruchomościami jest prowadzona przez jej spółki zależne. W 2016 r. miała ona 19 spółek bezpośrednio i pośrednio zależnych.
- 10 Działalność spółek zależnych jest częściowo zwolniona z podatku, w związku z czym nie są one uprawnione do odliczenia w całości VAT naliczonego. Spółka dominująca aktywnie uczestniczy w zarządzaniu wszystkimi spółkami zależnymi, ponieważ świadczy na ich rzecz za wynagrodzeniem różne usługi głównej jednostki organizacyjnej. Ta działalność gospodarcza podlega w pełni opodatkowaniu VAT. Spółka dominująca nie prowadzi żadnej innej działalności gospodarczej i nie deklaruje żadnych innych dochodów poza tymi, które uzyskuje z tytułu usług świadczonych wewnątrz grupy.
- 11 W 2016 r. spółka dominująca świadczyła na rzecz swoich spółek zależnych usługi w zakresie zarządzania, usługi finansowe, usługi zarządzania nieruchomościami, usługi inwestycyjne, usługi informatyczne oraz usługi kadrowe. Jako wynagrodzenie za te usługi spółka dominująca zafakturowała łącznie około 2,3 mln SEK i zadeklarowała podatek VAT naliczony od całości wynagrodzenia.
- 12 Według spółki dominującej kwota wynagrodzenia została ustalona w drodze zastosowania metody koszt plus. Spółka oświadcza, że w myśl tej metody na wynagrodzenie składa się kwota odpowiadająca kosztom poniesionym przez spółkę dominującą z tytułu zakupu i świadczenia usług oraz marża zysku. Spółka utrzymuje, że zastosowała klucz alokacji, zgodnie z którym określony procent poniesionych przez nią kosztów zarządzania oraz kosztów takich jak koszty związane z zasobami lokalowymi, koszty łączności telefonicznej, koszty informatyczne, koszty reprezentacyjne oraz koszty podróży uważa się za przypisane do usług świadczonych na rzecz spółek zależnych. Ponadto spółka zaznacza, że uznała, iż koszty akcjonariusza, takie jak koszty zamknięcia sprawozdań finansowych, koszty przeprowadzenia audytu i koszty walnego zgromadzenia, a także koszty pozyskania kapitału nie są powiązane ze świadczonymi usługami, w związku z czym owe koszty nie były w ogóle brane pod uwagę przy ustalaniu wynagrodzenia. Do tych kosztów zaliczały się koszty związane z planami nowej emisji akcji oraz wprowadzenia spółki na giełdę.
- 13 Koszty własne spółki dominującej w tym samym roku wyniosły około 28 mln SEK. Mniej więcej połowa tej kwoty była związana z kosztami nabycia podlegającymi opodatkowaniu VAT, natomiast pozostała jej część była związana ze zwolnionymi z VAT kosztami nabycia oraz z innymi zwolnionymi z VAT kosztami, takimi jak koszty płacy. Spółka odliczyła cały VAT naliczony od transakcji nabycia, w odniesieniu do których zafakturowano VAT, to znaczy również podatek od kosztów pozyskania kapitału oraz kosztów akcjonariusza.

- 14 Organ podatkowy, uznawszy, że usługi były świadczone na rzecz spółek zależnych po cenie niższej od wartości wolnorynkowej, postanowił przeszacować i zwiększyć podstawę opodatkowania. Zdaniem organu podatkowego na wolnym rynku nie istniała porównywalna oferta usług, w związku z czym podstawa opodatkowania została ustalona w kwocie odpowiadającej wydatkom poniesionym przez spółkę na wykonanie tych usług. Organ podatkowy uznał, że wszystkie koszty poniesione przez spółkę w rozpatrywanym roku, mianowicie około 28 mln SEK, należy uznać za przypisane do wykonanych usług, w związku z czym podstawę opodatkowania spółki dominującej VAT naliczonym ustalono właśnie w tej kwocie. To zwiększenie podstawy opodatkowania spowodowało nałożenie domiaru podatkowego.
- 15 Spółka dominująca wniosła skargę do Förvaltningsrätten i Göteborg (sądu administracyjnego w Göteborgu, Szwecja), który ją uwzględnił i uchylił decyzję organu podatkowego. W uzasadnieniu sąd administracyjny przytoczył poniższe argumenty. Organ podatkowy nie wykazał w sposób wystarczający pod względem prawnym, że spółka sprzedawała usługi świadczone wewnątrz grupy poniżej wartości wolnorynkowej. Nie jest oczywiste, że koszty akcjonariusza należy traktować jako koszty związane ze świadczeniem usług administracyjnych. Okoliczność, że spółka nie zadeklarowała żadnych innych dochodów poza tymi, które uzyskuje z tytułu usług świadczonych wewnątrz grupy, oraz że odliczyła VAT naliczony od wszystkich przeprowadzonych transakcji zakupu pozostaje jako taka bez wpływu na oszacowanie wydatków poniesionych na wykonanie tych usług. Ponieważ spółka jest spółką dominującą w ramach grupy przedsiębiorstw, a dużą część kosztów poniesionych przez nią w rozpatrywanym roku stanowiły koszty związane z ewentualnym wejściem na giełdę, jest mało prawdopodobne, że na koszty poniesione przez spółkę w związku ze świadczeniem usług wewnątrz grupy złożyły się wszystkie koszty poniesione przez nią w tym roku.
- 16 Organ podatkowy odwołał się do Kammarrätten i Göteborg (apelacyjnego sądu administracyjnego w Göteborgu), który uwzględnił wniesiony środek odwoławczy i przywrócił obowiązywanie, z powodów przedstawionych poniżej, decyzji tego organu.
- 17 Do organu podatkowego należy wykazanie, że wynagrodzenie pobrane od spółek zależnych jest niższe od wartości wolnorynkowej. Ponieważ chodzi o usługi świadczone wewnątrz grupy, wystarczy, że organ podatkowy jest w stanie wykazać, iż wynagrodzenie za te usługi było niższe od kosztów ich świadczenia. Przepis dotyczący przeszacowania podstawy opodatkowania jest normą służącą zapobieganiu unikania opodatkowania, która ma na celu wykrycie samej manipulacji cenami. W związku z tym jest racjonalne, aby przy ustalaniu podstawy opodatkowania opierać się na tym, co sam podatnik uznawał za element działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu. Plany nowej emisji akcji oraz wprowadzenie spółki na giełdę miały służyć zgromadzeniu środków finansowych umożliwiających nabywanie kolejnych spółek i nieruchomości. Pozyskiwanie kapitału przynosiło zatem korzyści całej grupie. Ponieważ spółka wniosła o odliczenie podatku naliczonego od wszystkich transakcji zakupu,

stanęła ona na stanowisku, że te wydatki były związane z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą. W przypadku spółki dominującej, której jedyną działalność polega na świadczeniu podlegających opodatkowaniu usług na rzecz jej spółek zależnych, podatek naliczony nie może podlegać pełnemu odliczeniu, gdyż rozpatrywane wydatki stanowią część kosztów ogólnych działalności gospodarczej, a przy tym uznaje się, że taka transakcja nie wykazuje związku z dokonywanymi w ramach tej działalności transakcjami objętymi podatkiem należnym. W związku z tym wszystkie koszty poniesione przez spółkę dominującą stanowią integralną część ceny za zarządzanie spółkami zależnymi i powinny być brane pod uwagę przy określaniu wartości wolnorynkowej usług świadczonych wewnątrz grupy.

Stanowiska stron

Aktiebolaget Högekullen

- 18 Aktiebolaget Högekullen odwołała się od wyroku apelacyjnego sądu administracyjnego i wniosła o uchylenie tego wyroku oraz przywrócenie obowiązywania orzeczenia sądu administracyjnego. Utrzymuje ona, że zafakturowane wynagrodzenie nie jest niższe od wartości wolnorynkowej rozpatrywanych usług, co oznacza, iż podjęta przez organ podatkowy decyzja o przeszacowaniu podstawy opodatkowania jest bezpodstawna. Spółka przytacza poniższe argumenty.
- 19 Twierdzenie organu podatkowego, że świadczone usługi stanowią jedną złożoną usługę, która jest charakterystyczna wyłącznie dla grupy, w związku z czym na wolnym rynku brak jest porównywalnej usługi, nie znajduje żadnego oparcia w orzecznictwie Trybunału. Fundamentem dyrektywy VAT jest zasada, zgodnie z którą każdą transakcję należy uznawać za odrębną i niezależną; Trybunał uznał też, że aktywne zarządzanie spółkami zależnymi może polegać na świadczeniu różnego rodzaju usług stanowiących działalność gospodarczą (zob. na przykład wyrok *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537)).
- 20 Usługi, które spółka świadczyła na rzecz swoich spółek zależnych, nie są charakterystyczne wyłącznie dla grupy i prowadzonej przez nią działalności. Outsourcing różnych funkcji jest zjawiskiem powszechnym, zaś wszystkie usługi analizowane w niniejszej sprawie są tego rodzaju, że można je nabywać na wolnym rynku od różnych usługodawców. W związku z tym na wolnym rynku istnieją porównywalne usługi i możliwe jest określenie ceny rynkowej każdej odrębnej usługi. Przyjęcie, że zarządzanie spółkami zależnymi stanowi złożoną usługę *sui generis*, która może być świadczona wyłącznie w ramach grupy przedsiębiorstw, jest sprzeczne z zasadą neutralności i oznacza, iż zasada ogólna określania wartości wolnorynkowej nigdy nie miałaby zastosowania w odniesieniu do świadczenia takich usług.

- 21 Aby określić cenę usług świadczonych na rzecz spółek zależnych, spółka dominująca stosuje metodę koszt plus. Ta metoda stanowi ogólnie przyjęty model wyceny według kosztów powiększonych o marżę wolnorynkową. Zasada ceny rynkowej jest uznawana na szczeblu międzynarodowym i oznacza, że ceny oraz inne warunki uzgadniane przez blisko ze sobą związane spółki w transakcjach transgranicznych muszą odpowiadać ustaleniom, jakie w takiej samej sytuacji dokonałyby niezależne przedsiębiorstwa.
- 22 Pozyskiwanie kapitału przez spółkę nie przynosi żadnych korzyści spółkom zależnym i nie ma związku z wykonywaniem różnych usług głównej jednostki organizacyjnej. Zgodnie z wytycznymi OECD dotyczącymi usług świadczonych wewnątrz grupy niezgodne z zasadą ceny rynkowej jest obciążanie spółek zależnych kosztami akcjonariusza. Organ podatkowy konstruuje fikcyjną wartość wolnorynkową, która z roku na rok będzie ulegać znacznym zmianom, jeżeli – tak jak ma to miejsce w niniejszej sprawie – powstanie jednorazowy koszt, który nie ma związku z rzeczywistym kosztem wytworzenia lub świadczenia usługi. Z racji faktu, że spółka dodaje marżę do kosztu wytworzenia usługi, koszty ogólne spółki są na przestrzeni czasu brane pod uwagę przy ustalaniu cen w ten sposób, iż uwzględnia się je w ramach „plusa” przy stosowaniu metody koszt plus.
- 23 Wartość wolnorynkowa określona zgodnie z metodą koszt plus nie stoi w sprzeczności z wartością wolnorynkową, tak jak jest ona rozumiana na gruncie dyrektywy VAT. Brak jest podstawy prawnej do stwierdzenia, że kwota odliczenia VAT naliczonego musi być powiązana z wyceną usługi. Przy stosowaniu przepisów regulujących przeszacowanie organ podatkowy opiera się na orzecznictwie Trybunału odnoszącym się do prawa do odliczenia. Jest to błędne podejście, ponieważ przepisy regulujące przeszacowanie są całkowicie niezależne od przepisów dotyczących prawa do odliczenia. Ponadto skutkiem decyzji organu podatkowego jest włączenie do podstawy opodatkowania również tych wydatków, które nie są obciążane VAT naliczonym, takich jak koszty płacy, oraz obciążenie tychże podatkiem należnym. Sposób, w jaki organ podatkowy stosuje przepisy regulujące przeszacowanie prowadzi do rezultatu, który jest nieproporcjonalny względem przyświecającego im celu.

Organ podatkowy

- 24 Organ podatkowy wnosi o oddalenie środka odwoławczego i przytacza poniższe argumenty.
- 25 Aktywne zarządzanie spółkami zależnymi przez spółkę dominującą należy traktować jako jedną złożoną usługę, która nie ma odpowiednika w stosunkach między niezależnymi kontrahentami na wolnym rynku. Nawet gdyby przyjąć, że dochodzi do świadczenia kilku odrębnych usług, trzeba uznać, iż są one tak specyficzne dla rozpatrywanej grupy, iż na wolnym rynku brak jest porównywalnych usług. W stosunkach wewnątrz grupy na ceny mogą bowiem wpływać czynniki, które nie mają znaczenia w kontekście analogicznej transakcji zewnętrznej. Oznacza to, że ceny ustalone w obrębie grupy przedsiębiorstw mogą

odbiegać od tych, które zostałyby uzgodnione przez niezależnych kontrahentów. Również na zakres usług świadczonych wewnątrz grupy mogą wpływać czynniki pozbawione znaczenia w przypadku transakcji zewnętrznych. Prowadzi to do wniosku, że jeżeli spółka dominująca ponosi wysokie koszty wytworzenia usługi świadczonej na rzecz jej spółek zależnych, to usługa ta nie jest tego samego rodzaju co ta, którą mógłby świadczyć usługodawca zewnętrzny. Usługa świadczona przez spółkę dominującą ma natomiast inny charakter oraz znacznie szerszy zakres.

- 26 Gdy wartość wolnorynkowa jest określana w oparciu o koszty poniesione przez spółkę dominującą, tę operację należy wykonywać w taki sam sposób, w jaki ustala się podstawę opodatkowania w przypadku wykorzystywania usług do celów prywatnych. Oznacza to, że za koszt świadczenia usługi uważa się tę część kosztów stałych i kosztów operacyjnych prowadzenia działalności gospodarczej, która jest związana z usługą. Gdy można ustalić, że związany z kosztem podatek naliczony podlega odliczeniu z tej przyczyny, iż ów koszt stanowi część kosztów ogólnych działalności gospodarczej, istnieje związek między tym kosztem a transakcjami objętymi podatkiem należnym. Jeżeli taki związek istnieje w kontekście oceny prawa do odliczenia, to analogiczny związek istnieje w kontekście przeszacowania. W związku z tym nie można uznać, że podatek naliczony podlega odliczeniu w całości z racji tego, iż koszt stanowi część kosztów ogólnych działalności gospodarczej, jeżeli nie jest on związany z transakcjami objętymi podatkiem należnym w kontekście przeszacowania.
- 27 Z orzecznictwa Trybunału jasno wynika, że koszty pozyskania kapitału mogą stanowić koszty ogólne działalności gospodarczej (wyrok Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320). W niniejszej sprawie spółka dominująca odliczyła cały podatek naliczony związany z przeprowadzonymi przez nią transakcjami nabycia, w tym podatek związany z kosztami pozyskania kapitału oraz kosztami akcjonariusza. Ponieważ działalność gospodarcza spółki dominującej polega wyłącznie na świadczeniu usług na rzecz jej spółek zależnych, należy uznać, że te koszty pośrednio przynosiły korzyści spółkom zależnym.
- 28 Przepisy dotyczące przeszacowania podstawy opodatkowania zostały przyjęte w celu przeciwdziałania uchylaniu się od opodatkowania oraz utracie dochodów z VAT w wyniku manipulacji cenami. W niniejszej sprawie spółka dominująca odliczyła podatek naliczony od kosztów ogólnych, ale nie uwzględniła tych kosztów przy ustalaniu cen transakcji objętych podatkiem należnym. Spółki zależne nie mają pełnego prawa do odliczenia, w związku z czym nie byłyby w stanie odliczyć w całości podatku naliczonego, gdyby zakupiły usługi na zewnątrz lub samodzielnie pozyskiwały kapitał. W razie przyjęcia takiej metody ustalania cen usług doszłoby zatem do utraty dochodów podatkowych.
- 29 Zasady regulujące opodatkowanie dochodu nie mają zastosowania w dziedzinie VAT, gdyż są to dwa odrębne systemy, które mają odmienne cele i w ramach których przyjmuje się różne podejścia. Trybunał orzekł, że modelowa konwencja podatkowa OECD jest pozbawiona znaczenia przy dokonywaniu wykładni

dyrektywy VAT, ponieważ jej przedmiotem są podatki bezpośrednie (wyrok FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, pkt 39). W związku z tym nawet jeżeli taki sposób wyceny można by zaakceptować w odniesieniu do podatku dochodowego, w kontekście ustalania zobowiązania podatkowego w zakresie VAT mogłaby zajść konieczność przeszacowania podstawy opodatkowania.

Konieczność uzyskania orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 30 W niniejszej sprawie poza sporem pozostaje, że spółka dominująca i jej spółki zależne są ze sobą powiązane w taki sposób, iż można przyjąć, że przepisy regulujące przeszacowanie podstawy opodatkowania znajdują zastosowanie, zaś spółki zależne nie mają pełnego prawa do odliczenia VAT naliczonego. Ponadto art. 80 dyrektywy VAT uzależnia przeszacowanie od spełnienia warunku, zgodnie z którym świadczone wynagrodzenie ma być niższe od wartości rynkowej. W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym najwyższy sąd administracyjny zwraca się o udzielenie wskazówek, w jaki sposób ocenić, czy taka sytuacja ma miejsce.
- 31 Zgodnie z art. 72 akapit pierwszy dyrektywy VAT wartość wolnorynkowa usługi oznacza kwotę, jaką, w celu uzyskania danej usługi, usługobiorca musiałby zapłacić niezależnemu dostawcy. Akapit drugi tego przepisu stanowi, że w przypadku gdy nie można zapewnić porównywalnej dostawy usług, wartość wolnorynkowa oznacza kwotę nie mniejszą niż całkowita kwota wydatków poniesionych na wykonanie usługi.
- 32 Strony sporu nie zgadzają się co do tego, czy art. 72 akapit pierwszy może być stosowany w celu określenia wartości wolnorynkowej usług świadczonych przez spółkę dominującą na rzecz jej spółek zależnych. Aktiebolaget Högkullen twierdzi, że każdą ze świadczonych usług należy oceniać odrębnie oraz że na wolnym rynku można nabyć analogiczne usługi. Z kolei organ podatkowy utrzymuje, że aktywne zarządzanie spółkami zależnymi przez spółkę dominującą stanowi jedną złożoną usługę, która nie ma odpowiednika w stosunkach między niezależnymi kontrahentami na wolnym rynku. Organ podatkowy wskazuje również, że zarówno na ceny, jak i na zakres usług świadczonych wewnątrz grupy mogą mieć wpływ czynniki pozbawione znaczenia w przypadku transakcji zewnętrznych. Zdaniem organu podatkowego nie można zatem zapewnić porównywalnej dostawy, niezależnie od tego, czy zostanie uznane, że na rzecz spółek zależnych świadczono jedną usługę, czy też więcej usług.
- 33 Kwestia, czy w tym konkretnym przypadku na wolnym rynku rzeczywiście istnieją porównywalne usługi, jest kwestią z gruntu faktyczną, która nie podlega rozstrzygnięciu przez Trybunał. Organ podatkowy uważa jednak, że co do zasady usługi świadczone przez spółkę dominującą, jako aktywną spółkę holdingową, na rzecz jej spółek zależnych, są, ze względu na sam swój charakter, takiego rodzaju, iż na wolnym rynku nie można zapewnić porównywalnej dostawy usług. Zdaniem organu podatkowego w takich sytuacjach chodzi zatem o usługi *sui generis*,

których wartości wolnorynkowej nie można określić na podstawie art. 72 akapit pierwszy.

- 34 Stanowisko organu podatkowego opiera się na dotychczasowym orzecznictwie najwyższego sądu administracyjnego. W sprawie HFD 2014 ref 40 sąd ten orzekł, że warunkiem wstępnym przeszacowania podstawy opodatkowania jest wykazanie przez organ podatkowy, iż wynagrodzenie jest niższe od wartości wolnorynkowej. Ponadto sąd ten stwierdził, że w przypadku transakcji wewnątrz grupy organ podatkowy może się wywiązać ze spoczywającego na nim ciężaru dowodu poprzez dowiedzenie, iż wynagrodzenie jest niższe od wydatków poniesionych na wykonanie usług, bez konieczności uprzedniego wykazania, że brak jest porównywalnych usług świadczonych przez usługodawców zewnętrznych. W uzasadnieniu swojego stanowiska sąd ten wskazał, że na ceny w transakcjach wewnątrz grupy mogą mieć wpływ czynniki, które nie mają znaczenia w kontekście analogicznej transakcji zewnętrznej, w związku z czym mogą one odbiegać od cen, które uzgodniliby między sobą niezależni kontrahenci.
- 35 Najwyższy sąd administracyjny uważa za konieczne, aby Trybunał wyjaśnił, czy zgodne z art. 72 i 80 dyrektywy VAT jest przyjęcie założenia, tak jak uczynił to organ podatkowy, że, jeśli chodzi o usługi tego rodzaju co te, które są przedmiotem niniejszej sprawy, na wolnym rynku nie istnieje porównywalna dostawa usług. Powstaje więc pytanie, czy – mając na względzie wyjątkowy charakter tych usług – jest zgodne z dyrektywą VAT, aby wartość wolnorynkowa była określana zawsze na podstawie reguły pomocniczej, zawartej w art. 72 akapit drugi.
- 36 Zgodnie z art. 72 akapit drugi wartość wolnorynkowa oznacza kwotę nie mniejszą niż całkowita kwota wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie usługi. Strony sporu nie są również zgodne co do tego, jak należy rozumieć ten przepis. Według Aktiebolaget Högekullen metoda koszt plus, która została przez nią zastosowana w celu ustalenia wynagrodzenia, skutkuje tym, że jest ono co najmniej równe kwocie wydatków poniesionych przez spółkę na wykonanie usług. Organ podatkowy twierdzi, że wydatkami poniesionymi na wykonanie usług są wszystkie stałe i zmienne koszty spółki dominującej.
- 37 Na poparcie swojego argumentu organ podatkowy powołuje się na fakt, że w niniejszej sprawie działalność gospodarcza spółki dominującej sprowadzała się wyłącznie do aktywnego zarządzania jej spółkami zależnymi oraz że odliczyła ona cały podatek naliczony od swoich wydatków, w tym podatek związany z kosztami pozyskania kapitału i kosztami akcjonariusza. Zdaniem organu podatkowego oznacza to, że całkowite wydatki spółki dominującej należy uznać za wydatki poniesione przez nią na wykonanie usług.
- 38 Aby ustalić podstawę opodatkowania w kwocie wyższej niż wynagrodzenie, organ podatkowy musi wykazać, że wynagrodzenie jest niższe od wartości wolnorynkowej. Zdaniem najwyższego sądu administracyjnego nie jest jasne, czy, w sytuacji takiej jak ta w niniejszej sprawie, przy określaniu wartości

wolnorynkowej należy dokonywać takiego powiązania z odliczeniem podatku naliczonego, jak uczynił to organ podatkowy. W związku z tym najwyższy sąd administracyjny zwraca się do Trybunału o rozstrzygnięcie, czy zgodne z art. 72 i 80 dyrektywy VAT jest uznanie, że, w przypadku gdy działalność spółki dominującej sprowadza się wyłącznie do aktywnego zarządzania jej spółkami zależnymi, a spółka dominująca odliczyła cały VAT naliczony i zapłacony od jej wydatków, całkowite wydatki spółki dominującej, w tym koszty pozyskania kapitału i koszty akcjonariusza, stanowią wydatki poniesione przez spółkę na wykonanie usług na rzecz spółek zależnych.

- 39 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału art. 80 należy interpretować ściśle, zaś państwa członkowskie nie mogą, na podstawie tego artykułu, przewidywać, że podstawę opodatkowania stanowi wartość wolnorynkowa w wypadkach innych niż wymienione w rzeczonym przepisie (zob. na przykład wyrok *Balkan and Sea Properties i Proadinvest*, sprawy połączone C-621/10 i C-129/11, EU:C:2012:248, pkt 45, 51). Trybunał nie badał jednak kwestii spornych w niniejszej sprawie, które dotyczą przeszacowania podstawy opodatkowania w odniesieniu do usług świadczonych wewnątrz grupy, a zdaniem najwyższego sądu administracyjnego dotychczasowe orzecznictwo nie dostarcza wskazówek pozwalających na ich rozstrzygnięcie. W związku z tym do Trybunału należy wystąpić o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

Pytania

- 40 W świetle powyższego najwyższy sąd administracyjny zwraca się do Trybunału o udzielenie odpowiedzi na poniższe pytania.

Pytanie pierwsze. Czy, przy stosowaniu przepisów krajowych regulujących przeszacowanie podstawy opodatkowania, jest zgodne z art. 72 i 80 dyrektywy VAT, w sytuacji gdy spółka dominująca świadczy na rzecz swoich spółek zależnych usługi tego rodzaju co te, które są przedmiotem niniejszej sprawy, aby zawsze traktować te usługi jako usługi *sui generis*, których wartość wolnorynkowa nie może zostać określona w drodze porównania takiego jak to przewidziane w art. 72 akapit pierwszy?

Pytanie drugie. Czy, przy stosowaniu przepisów krajowych regulujących przeszacowanie podstawy opodatkowania, zgodne z art. 72 i 80 dyrektywy VAT jest przyjęcie, że całkowite wydatki spółki dominującej, w tym koszty pozyskania kapitału i koszty akcjonariusza, stanowią wydatki poniesione przez spółkę na wykonanie usług na rzecz jej spółek zależnych, jeżeli działalność spółki dominującej sprowadza się wyłącznie do aktywnego zarządzania jej spółkami zależnymi, a spółka dominująca odliczyła cały VAT naliczony i zapłacony od przeprowadzonych przez nią transakcji nabycia?