

Υπόθεση C-808/23

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως

Ημερομηνία καταθέσεως:

27 Δεκεμβρίου 2023

Αιτούν δικαστήριο:

Högsta förvaltningsdomstolen (Σουηδία)

Ημερομηνία της αποφάσεως του αιτούντος δικαστηρίου:

21 Δεκεμβρίου 2023

Αναιρεσείουσα:

Höggullen AB

Αναιρεσίβλητη:

Skatteverket

[...]

ΑΝΑΙΡΕΣΕΙΟΥΣΑ

Aktiebolaget Höggullen [...]

[...] Göteborg

ΑΝΑΙΡΕΣΙΒΛΗΤΗ

Skatteverket

[...]

ΑΝΑΙΡΕΣΙΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΑΠΟΦΑΣΗ

Απόφαση του Kammarrätten i Göteborg (διοικητικού εφετείου του Göteborg, Σουηδία) της 3ης Μαρτίου 2021 [...]

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ

Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) και προσαύξηση φόρου· υποβολή αίτησης προδικαστικής απόφασεως προς το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Η υπόθεση συζητείται.

Το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία) εκδίδει την ακόλουθη

ΔΙΑΤΑΞΗ

Υποβάλλει στο Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ την παρατιθέμενη στο παράρτημα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως (παράρτημα των πρακτικών).

[...]

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ σχετικά με την ερμηνεία των άρθρων 72 και 80 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: οδηγία ΦΠΑ)

Εισαγωγή

- 1 Το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία) υποβάλλει αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, προκειμένου να διευκρινιστεί ο τρόπος με τον οποίο πρέπει να ερμηνευθούν τα άρθρα 72 και 80 της οδηγίας ΦΠΑ όσον αφορά τον προσδιορισμό της κανονικής αξίας υπηρεσιών που παρασχέθηκαν από μητρική εταιρία σε θυγατρική της. Τα προδικαστικά ερωτήματα υποβάλλονται στο πλαίσιο υπόθεσης με αντικείμενο τον υπολογισμό της βάσης επιβολής του φόρου, στην οποία η Skatteverket (σουηδική φορολογική αρχή) εφάρμοσε εθνικούς κανόνες σχετικά με την αναπροσαρμογή που θεσπίστηκαν βάσει του άρθρου 80 της οδηγίας ΦΠΑ.

Σχετικές διατάξεις του δικαίου της Ένωσης

- 2 Από το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι, κατά γενικό κανόνα, βάση επιβολής του φόρου είναι η αντιπαροχή για αγαθά ή υπηρεσίες.
- 3 Κατά το άρθρο 80, τα κράτη μέλη μπορούν, για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, να θεσπίζουν μέτρα ώστε, σε ορισμένες καθορισμένες περιπτώσεις, η βάση επιβολής του φόρου να αντιστοιχεί στην κανονική αξία. Κατά την παράγραφο 1, στοιχείο α', του εν λόγω άρθρου, η διάταξη αυτή

εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, όταν, πρώτον, υπάρχουν διαχειριστικοί ή ιδιοκτησιακοί δεσμοί, όπως καθορίζονται από το κράτος μέλος, δεύτερον, η αντιπαροχή είναι κατώτερη από την κανονική αξία και, τρίτον ο λήπτης των αγαθών ή των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης.

- 4 Για τους σκοπούς της εφαρμογής της οδηγίας ΦΠΑ, η έννοια της «κανονικής αξίας» ορίζεται στο άρθρο 72. Όσον αφορά τις υπηρεσίες, στο πρώτο εδάφιο προβλέπεται ότι ως «κανονική αξία» νοείται το συνολικό ποσό το οποίο ένας λήπτης υπηρεσιών, ευρισκόμενος στο ίδιο στάδιο εμπορίας με το στάδιο κατά το οποίο πραγματοποιείται η παροχή των υπηρεσιών, θα έπρεπε να καταβάλει κατά τον χρόνο της εν λόγω παροχής σε ανεξάρτητο πάροχο υπηρεσίας στο εσωτερικό του κράτους μέλους στο οποίο η παροχή είναι φορολογητέα, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού, προκειμένου να αποκτήσει την εν λόγω υπηρεσία. Εάν δεν μπορεί να διαπιστωθεί ανάλογη παροχή υπηρεσιών, ως κανονική αξία νοείται, κατά το άρθρο 72, δεύτερο εδάφιο, ποσό όχι κατώτερο από το συνολικό κόστος που συνεπάγεται για τον υποκείμενο στον φόρο η παροχή των υπηρεσιών.

Σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου

- 5 Κατά τις επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης λογιστικές χρήσεις, ίσχυε ο *mervärdesskattelag* (1994:200) (νόμος περί φόρου προστιθέμενης αξίας). Ο εν λόγω νόμος αντικαταστάθηκε από νέο *mervärdesskattelag* (2023:200) (νόμο περί φόρου προστιθέμενης αξίας), αλλά ο προγενέστερος νόμος εξακολουθεί να ισχύει, κατά το μέρος που αφορά την υπό κρίση υπόθεση, επί των προγενέστερων της έναρξης ισχύος του νέου νόμου πραγματικών περιστατικών. Οι εφαρμοστέες διατάξεις του νόμου του 1994 παρατίθενται κατωτέρω. Ο νέος νόμος περιέχει, κατ' ουσίαν, αντίστοιχες διατάξεις.
- 6 Από τα άρθρα 2 και 3 του κεφαλαίου 7 προκύπτει ότι, κατά γενικό κανόνα, βάση επιβολής του φόρου είναι η αντιπαροχή για αγαθά ή υπηρεσίες.
- 7 Κατά το άρθρο 3a του κεφαλαίου 7, βάση επιβολής του φόρου είναι η κανονική αξία όταν, πρώτον, η αντιπαροχή είναι κατώτερη από την κανονική αξία, δεύτερον, ο λήπτης των αγαθών ή των υπηρεσιών δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης, τρίτον, ο πωλητής και ο λήπτης των αγαθών ή των υπηρεσιών συνδέονται μεταξύ τους και, τέταρτον, ο υποκείμενος στον φόρο δεν είναι σε θέση να αποδείξει επαρκώς κατά νόμον ότι η αντιπαροχή είναι σύμφωνη με τις συνθήκες της αγοράς.
- 8 Το άρθρο 9, πρώτο εδάφιο, του κεφαλαίου 1 προβλέπει, όσον αφορά τις υπηρεσίες, ότι ως «κανονική αξία» νοείται το συνολικό ποσό το οποίο ένας λήπτης υπηρεσιών, ευρισκόμενος στο ίδιο στάδιο εμπορίας με το στάδιο κατά το οποίο πραγματοποιείται η παροχή των υπηρεσιών, θα έπρεπε να καταβάλει κατά τον χρόνο της εν λόγω παροχής σε ανεξάρτητο πωλητή στο εσωτερικό του κράτους μέλους υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού. Κατά το δεύτερο εδάφιο, εάν δεν μπορεί να διαπιστωθεί ανάλογη παροχή υπηρεσιών, κανονική αξία είναι

ένα ποσό όχι κατώτερο από το συνολικό κόστος που συνεπάγεται για τον υποκείμενο στον φόρο η παροχή των υπηρεσιών.

Το ιστορικό της διαφοράς

- 9 Η υπό κρίση υπόθεση αφορά την Aktiebolaget Högekullen, μητρική εταιρία ενός ομίλου διαχείρισης ακινήτων. Η διαχείριση των ακινήτων πραγματοποιείται από τις θυγατρικές της. Το 2016 είχε 19 άμεσες και έμμεσες θυγατρικές εταιρίες.
- 10 Οι δραστηριότητες των θυγατρικών εταιριών απαλλάσσονται εν μέρει από τον φόρο και, ως εκ τούτου, οι θυγατρικές δεν έχουν δικαίωμα πλήρους έκπτωσης του καταβαλλόμενου ΦΠΑ εισροών. Η μητρική εταιρία συμμετέχει ενεργά στη διαχείριση όλων των θυγατρικών, παρέχοντάς τους διάφορες υπηρεσίες κεντρικών γραφείων έναντι αντιπαροχής. Η εν λόγω οικονομική δραστηριότητα υπόκειται πλήρως στον ΦΠΑ. Η μητρική εταιρία δεν ασκεί άλλη οικονομική δραστηριότητα και δεν δηλώνει άλλο εισόδημα εκτός από εκείνο που προκύπτει από την παροχή ενδοομιλικών υπηρεσιών.
- 11 Το 2016, η μητρική εταιρία παρείχε στις θυγατρικές της εταιρίες υπηρεσίες διαχείρισης, χρηματοοικονομικές υπηρεσίες, υπηρεσίες διαχείρισης ακινήτων, επενδυτικές υπηρεσίες, υπηρεσίες πληροφορικής και υπηρεσίες διαχείρισης προσωπικού. Η μητρική εταιρία εισέπραξε συνολικό ποσό περίπου 2.3 εκατομμυρίων σουηδικών κορωνών (SEK) ως αντιπαροχή για τις εν λόγω υπηρεσίες και δήλωσε τον ΦΠΑ εκρών για το σύνολο της αντιπαροχής.
- 12 Κατά τη μητρική εταιρία, το ποσό της αντιπαροχής καθοριζόταν με την εφαρμογή της μεθόδου του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους. Συγκεκριμένα, η εταιρία αναφέρει ότι, βάσει της μεθόδου αυτής, καταβάλλεται ως αμοιβή ένα ποσό που αντιστοιχεί, αφενός, στο κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η μητρική εταιρία για την αγορά και την παροχή των υπηρεσιών και, αφετέρου, σε ένα περιθώριο κέρδους. Η εταιρία, κατά δήλωσή της, εφαρμόζε μια κλείδα κατανομής, βάσει της οποίας ένα συγκεκριμένο ποσοστό των εξόδων διαχείρισης και διαφόρων εξόδων, όπως για τις εγκαταστάσεις, το τηλέφωνο, την πληροφορική, την εταιρική φιλοξενία και τα ταξίδια, καταλογιζόταν στις υπηρεσίες που παρέχονταν στις θυγατρικές. Επίσης, η εταιρία ανέφερε ότι θεωρούσε ότι τα έξοδα μετόχων, όπως τα έξοδα κλεισίματος λογαριασμών, λογιστικού ελέγχου και γενικής συνέλευσης, καθώς και τα έξοδα άντλησης κεφαλαίων, δεν συνδέονταν με τις παρεχόμενες υπηρεσίες και ως εκ τούτου εξαιρούνταν εξ ολοκλήρου από τον υπολογισμό της αντιπαροχής. Τα εν λόγω έξοδα περιλάμβαναν, επίσης, τα έξοδα που σχετιζόνταν με τη σχεδιαζόμενη νέα έκδοση μετοχών και την εισαγωγή στο χρηματιστήριο.
- 13 Τα ίδια έξοδα της μητρικής εταιρίας κατά το επίμαχο έτος ανήλθαν σε περίπου 28 εκατομμύρια σουηδικές κορώνες (SEK). Περίπου το ήμισυ του ποσού αυτού αφορούσε έξοδα αγορών υποκείμενα σε ΦΠΑ, ενώ το υπόλοιπο αφορούσε έξοδα αγορών απαλλασσόμενα από τον ΦΠΑ, καθώς και άλλα απαλλασσόμενα από τον ΦΠΑ έξοδα, όπως έξοδα μισθοδοσίας. Η εταιρία εξέπεσε το σύνολο του ΦΠΑ εισροών για τις αγορές επί των οποίων είχε επιβληθεί ΦΠΑ,

συμπεριλαμβανομένου επομένως του φόρου επί των εξόδων άντλησης κεφαλαίων και των εξόδων μετόχων.

- 14 Η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι υπηρεσίες παρασχέθηκαν στις θυγατρικές σε τιμή κατώτερη από την κανονική αξία και, ως εκ τούτου, αποφάσισε να αναπροσαρμόσει και να αυξήσει τη βάση επιβολής του φόρου. Επειδή, κατά τη φορολογική αρχή, δεν υπήρχαν ανάλογες παροχές υπηρεσιών στην ελεύθερη αγορά, η βάση επιβολής του φόρου καθορίστηκε σε ποσό που αντιστοιχούσε στο κόστος με το οποίο επιβαρύνθηκε η εταιρία για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών. Η φορολογική αρχή έκρινε ότι το σύνολο των εξόδων της εταιρίας κατά το επίμαχο έτος, ήτοι περίπου 28 εκατομμύρια σουηδικές κορώνες (SEK), έπρεπε να καταλογιστεί στις παρασχεθείσες υπηρεσίες και, ως εκ τούτου, η βάση για την επιβολή του ΦΠΑ εκροών της μητρικής εταιρίας καθορίστηκε στο ποσό αυτό. Η εν λόγω αύξηση υπόκειται σε προσαύξηση φόρου.
- 15 Η μητρική εταιρία άσκησε προσφυγή ενώπιον του Förvaltningsrätten i Göteborg (διοικητικού δικαστηρίου του Γκέτεμποργκ, Σουηδία), το οποίο έκανε δεκτή την προσφυγή και ακύρωσε την απόφαση της φορολογικής αρχής. Προς αιτιολόγηση της απόφασής του, το Förvaltningsrätten (διοικητικό δικαστήριο) παρέθεσε το ακόλουθο σκεπτικό. Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε επαρκώς κατά νόμον ότι η εταιρία πωλούσε ενδοομιλικές υπηρεσίες κάτω από την κανονική αξία. Δεν είναι αυτονόητο ότι τα έξοδα μετόχων πρέπει να καταλογίζονται στο κόστος της παροχής διαχειριστικών υπηρεσιών. Το γεγονός ότι η εταιρία δεν δήλωσε άλλο εισόδημα εκτός από το προερχόμενο από τις ενδοομιλικές υπηρεσίες και ότι εξέπεσε τον ΦΠΑ εισροών για το σύνολο των αγορών της δεν ασκεί επιρροή, αυτό καθεαυτό, στην εκτίμηση των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών. Δεδομένου ότι η εταιρία είναι η μητρική εταιρία ενός ομίλου εταιριών και ότι μεγάλο μέρος των εξόδων της κατά το επίμαχο έτος αποτελούνταν από τα έξοδα που σχετίζονταν με την ενδεχόμενη εισαγωγή στο χρηματιστήριο, είναι απίθανο το κόστος με το οποίο επιβαρύνθηκε η εταιρία για την παροχή ενδοομιλικών υπηρεσιών να αντιστοιχούσε στο σύνολο των εξόδων στα οποία υποβλήθηκε κατά το εν λόγω έτος.
- 16 Η φορολογική αρχή άσκησε έφεση ενώπιον του Kammarrätten i Göteborg (διοικητικού εφετείου του Γκέτεμποργκ), το οποίο έκανε δεκτή την έφεσή της και επικύρωσε την απόφαση της φορολογικής αρχής με το ακόλουθο σκεπτικό.
- 17 Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης ότι η αντιπαροχή που χρεώνεται στις θυγατρικές είναι κατώτερη από την κανονική αξία. Δεδομένου ότι πρόκειται για ενδοομιλικές υπηρεσίες, θα πρέπει να αρκεί ότι η φορολογική αρχή μπορεί να αποδείξει ότι η αντιπαροχή για τις εν λόγω υπηρεσίες ήταν κατώτερη από το κόστος παροχής τους. Η διάταξη σχετικά με την αναπροσαρμογή της βάσης επιβολής του φόρου αποτελεί κανόνα κατά της φοροαποφυγής με σκοπό την αποκάλυψη ακριβώς της χειραγώγησης των τιμών. Επομένως, είναι εύλογο η εκτίμηση της βάσης επιβολής του φόρου να βασίζεται στο ποσό που ο ίδιος ο υποκείμενος στον φόρο θεώρησε ότι εντασσόταν στη φορολογητέα οικονομική δραστηριότητα. Η σχεδιαζόμενη νέα έκδοση μετοχών και η εισαγωγή στο

χρηματιστήριο αποσκοπούσαν στην άντληση χρηματοδότησης για περαιτέρω εξαγορές εταιριών και αγορές ακινήτων. Επομένως, η άντληση κεφαλαίων ωφέλησε ολόκληρο τον όμιλο. Ζητώντας την έκπτωση του φόρου εισροών για όλες τις αγορές, η εταιρία εξέφρασε την άποψη ότι οι δαπάνες αυτές εντάσσονταν στην οικονομική της δραστηριότητα. Όταν η μόνη δραστηριότητα μητρικής εταιρίας συνίσταται στην παροχή φορολογητέων υπηρεσιών προς τις θυγατρικές της, δεν είναι δυνατόν ο φόρος εισροών να εκπίπτει εξ ολοκλήρου με την αιτιολογία ότι η εν λόγω δαπάνη εντάσσεται στα γενικά έξοδα της οικονομικής δραστηριότητας και ταυτόχρονα η εν λόγω πράξη να θεωρείται ότι δεν σχετίζεται με τις φορολογητέες πράξεις εκροών της δραστηριότητας αυτής. Συνεπώς, όλα τα έξοδα στα οποία υποβάλλεται η μητρική εταιρία αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του τιμήματος για τη διαχείριση των θυγατρικών και πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της κανονικής αξίας των ενδοομιλικών υπηρεσιών.

Οι απόψεις των διαδίκων

H Aktiebolaget Högekullen

- 18 Η Aktiebolaget Högekullen άσκησε αναίρεση κατά της απόφασης του Kamarrätten (διοικητικού εφετείου), ζητώντας από το αιτούν δικαστήριο να αναιρέσει την εν λόγω απόφαση και να επικυρώσει την απόφαση του Förvaltningsrätten (διοικητικού δικαστηρίου). Συγκεκριμένα, υποστηρίζει ότι η εισπραχθείσα αντιπαροχή δεν είναι κατώτερη από την κανονική αξία των επίμαχων υπηρεσιών και ότι, ως εκ τούτου, η απόφαση της φορολογικής αρχής να αναπροσαρμόσει τη βάση επιβολής του φόρου είναι αβάσιμη. Η εταιρία προβάλλει τα ακόλουθα επιχειρήματα.
- 19 Ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες αποτελούν ενιαία συνδεδεμένη υπηρεσία δυνάμενη να παρασχεθεί αποκλειστικά και μόνον εντός του ομίλου και ότι, ως εκ τούτου, δεν υφίσταται ανάλογη υπηρεσία στην ελεύθερη αγορά δεν βρίσκει έρεισμα στη νομολογία του Δικαστηρίου. Η οδηγία ΦΠΑ στηρίζεται στην αρχή ότι κάθε πράξη πρέπει να θεωρείται αυτοτελής και ανεξάρτητη, ενώ επίσης το Δικαστήριο έχει δεχθεί ότι η ενεργός διαχείριση των θυγατρικών εταιριών μπορεί να συνίσταται σε διάφορα είδη υπηρεσιών που συνιστούν οικονομική δραστηριότητα (βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537).
- 20 Οι υπηρεσίες που παρείχε η εταιρία στις θυγατρικές της δεν αποτελούν υπηρεσίες δυνάμενες να παρασχεθούν αποκλειστικά και μόνον εντός του ομίλου και σε συνάρτηση με τις δραστηριότητές του. Η εξωτερική ανάθεση διαφόρων καθηκόντων είναι συνήθης και όλες οι επίμαχες εν προκειμένω υπηρεσίες είναι τέτοιας φύσης ώστε να μπορούν να παρασχεθούν, στην ελεύθερη αγορά, από διάφορους παρόχους. Επομένως, υφίστανται ανάλογες υπηρεσίες στην ελεύθερη αγορά και είναι δυνατόν να προσδιοριστεί μια κανονική αξία για κάθε επιμέρους υπηρεσία. Το να θεωρηθεί η διαχείριση των θυγατρικών ως συνδεδεμένη υπηρεσία δυνάμενη να παρασχεθεί αποκλειστικά και μόνον εντός ενός ομίλου

εταιριών αντιβαίνει στην αρχή της ουδετερότητας και έχει ως αποτέλεσμα το να μην μπορεί ποτέ να εφαρμοστεί επί της παροχής τέτοιων υπηρεσιών ο γενικός κανόνας σχετικά με τον προσδιορισμό της κανονικής αξίας.

- 21 Η εταιρία εφαρμόζει τη μέθοδο του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους για τον προσδιορισμό του τιμήματος των υπηρεσιών που παρέχει στις θυγατρικές της. Η μεθοδολογία αυτή αποτελεί ένα γενικά αποδεκτό μοντέλο τιμολόγησης με βάση το κόστος και με περιθώριο κέρδους υπό όρους πλήρους ανταγωνισμού. Η αρχή του πλήρους ανταγωνισμού αποτελεί διεθνώς αναγνωρισμένη αρχή και έχει την έννοια ότι το τίμημα και άλλοι όροι που συμφωνούνται μεταξύ στενά συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε διασυνοριακές συναλλαγές πρέπει να αντιστοιχούν σε ό,τι θα είχε συμφωνηθεί στην ίδια περίπτωση μεταξύ ανεξαρτήτων εταιριών.
- 22 Η εκ μέρους της εταιρίας άντληση κεφαλαίων δεν ωφελεί τις θυγατρικές και δεν συνδέεται με την εκτέλεση των διαφόρων καθηκόντων κεντρικών γραφείων. Με βάση τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σχετικά με τις ενδοομιλικές υπηρεσίες, η επιβάρυνση των θυγατρικών με τα έξοδα μετόχων δεν συνάδει με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Η φορολογική αρχή καθορίζει μια πλασματική κανονική αξία, η οποία θα ποικίλλει σε σημαντικό βαθμό από έτος σε έτος, ενώ, όπως στην προκειμένη περίπτωση, προκύπτει ένα εφάπαξ κόστος που δεν σχετίζεται με το πραγματικό κόστος παροχής των υπηρεσιών. Επειδή η εταιρία προσθέτει ένα περιθώριο κέρδους στο κόστος των υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα της εταιρίας λαμβάνονται υπόψη στην τιμολόγηση σε βάθος χρόνου, καθώς περιλαμβάνονται στο «περιθώριο κέρδους» κατά την εφαρμογή της μεθόδου του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους.
- 23 Ο προσδιορισμός της κανονικής αξίας με τη μέθοδο του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους δεν είναι ασυμβίβαστη προς την έννοια της κανονικής αξίας κατά την οδηγία ΦΠΑ. Το συμπέρασμα ότι το ποσό της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών πρέπει να συνδέεται με την τιμολόγηση μιας υπηρεσίας δεν έχει νομικό έρεισμα. Κατά την εφαρμογή των κανόνων για την αναπροσαρμογή, η φορολογική αρχή στηρίζεται στη νομολογία του Δικαστηρίου σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης. Τούτο είναι εσφαλμένο, διότι οι κανόνες για την αναπροσαρμογή είναι εντελώς ανεξάρτητοι από τους κανόνες για το δικαίωμα έκπτωσης. Επιπλέον, η απόφαση της φορολογικής αρχής έχει ως αποτέλεσμα οι δαπάνες που δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ εισροών, όπως τα έξοδα μισθοδοσίας, να περιλαμβάνονται επίσης στη βάση επιβολής του φόρου και να υπόκεινται σε ΦΠΑ εκροών. Ο τρόπος με τον οποίο η φορολογική αρχή εφαρμόζει τους κανόνες για την αναπροσαρμογή οδηγεί σε αποτέλεσμα δυσανάλογο προς τον επιδιωκόμενο από τους εν λόγω κανόνες σκοπό.

Η φορολογική αρχή

- 24 Η φορολογική αρχή ζητεί την απόρριψη της αιτήσεως αναιρέσεως, υποστηρίζοντας τα εξής.

- 25 Η εκ μέρους της μητρικής εταιρίας ενεργός διαχείριση των θυγατρικών της πρέπει να θεωρηθεί ως ενιαία συνδεδεμένη υπηρεσία, αντίστοιχη της οποίας δεν υφίσταται μεταξύ ανεξάρτητων φορέων στην ελεύθερη αγορά. Ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι παρέχονται πολλές διακριτές υπηρεσίες, πρέπει να θεωρηθεί ότι οι υπηρεσίες αυτές αφορούν ειδικά τον εν λόγω όμιλο σε τέτοιο βαθμό ώστε να μην υφίστανται ανάλογες υπηρεσίες στην ελεύθερη αγορά. Στις ενδοομιλικές σχέσεις, η τιμολόγηση μπορεί, στην πραγματικότητα, να επηρεάζεται από παράγοντες που δεν είναι κρίσιμοι στο πλαίσιο μιας αντίστοιχης εξωτερικής συναλλαγής. Συνεπώς, η τιμολόγηση εντός ενός ομίλου εταιριών μπορεί να αποκλίνει από ό,τι θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων φορέων. Ακόμη και το περιεχόμενο των ενδοομιλικών υπηρεσιών μπορεί να επηρεάζεται από παράγοντες που δεν είναι κρίσιμοι στις εξωτερικές συναλλαγές. Εξ αυτού συνάγεται το συμπέρασμα ότι, όταν μια μητρική εταιρία επιβαρύνεται με υψηλό κόστος για την παροχή μιας υπηρεσίας στις θυγατρικές της, δεν πρόκειται για το ίδιο είδος υπηρεσίας με αυτό που θα μπορούσε να παράσχει ένας εξωτερικός προμηθευτής· αντιθέτως, η υπηρεσία της μητρικής εταιρίας έχει διαφορετικό χαρακτήρα και πολύ ευρύτερο περιεχόμενο.
- 26 Όταν η κανονική αξία υπολογίζεται με βάση το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η μητρική εταιρία, ο εν λόγω υπολογισμός πρέπει να διενεργείται με τον ίδιο τρόπο όπως κατά τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου στην περίπτωση που χρησιμοποιούνται υπηρεσίες για σκοπούς ξένους προς την επιχειρηματική δραστηριότητα. Τούτο σημαίνει ότι ως κόστος παροχής της υπηρεσίας θεωρείται το ποσοστό των πάγιων και τρεχόντων επιχειρηματικών εξόδων που αφορούν την υπηρεσία. Εφόσον μπορεί να αποδειχθεί ότι ο φόρος εισροών που αφορά δαπάνες εκπίπτει για τον λόγο ότι τα έξοδα αυτά εντάσσονται στα γενικά έξοδα της οικονομικής δραστηριότητας, θα υφίσταται σύνδεση μεταξύ των εξόδων και των πράξεων εκροών. Εφόσον υφίσταται τέτοια σύνδεση στο πλαίσιο της εκτίμησης του δικαιώματος έκπτωσης, αντίστοιχη σύνδεση θα υφίσταται και στο πλαίσιο της αναπροσαρμογής. Κατά συνέπεια, δεν είναι δυνατόν να θεωρείται ότι ο φόρος εισροών εκπίπτει εξ ολοκλήρου, με την αιτιολογία ότι τα έξοδα εντάσσονται στα γενικά έξοδα της οικονομικής δραστηριότητας, χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με τις πράξεις εκροών στο πλαίσιο μιας αναπροσαρμογής.
- 27 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει σαφώς ότι τα έξοδα άντλησης κεφαλαίων μπορούν να συνιστούν γενικά έξοδα της οικονομικής δραστηριότητας (απόφαση της 26ης Μαΐου 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320). Στην υπό κρίση υπόθεση, η μητρική εταιρία εξέπεσε το σύνολο του φόρου εισροών που αφορούσε τις αγορές της, συμπεριλαμβανομένου του φόρου που αφορούσε τα έξοδα άντλησης κεφαλαίων και τα έξοδα μετόχων. Δεδομένου ότι η οικονομική δραστηριότητα της μητρικής εταιρίας συνίσταται αποκλειστικά στην παροχή υπηρεσιών προς τις θυγατρικές της, πρέπει να θεωρηθεί ότι τα έξοδα αυτά ωφέλησαν έμμεσα τις θυγατρικές.
- 28 Οι διατάξεις σχετικά με την αναπροσαρμογή της βάσης επιβολής του φόρου θεσπίστηκαν για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της απώλειας εσόδων

από ΦΠΑ λόγω χειραγώγησης των τιμών. Στην υπό κρίση υπόθεση, η μητρική εταιρία εξέπεσε τον φόρο εισροών που είχε καταβάλει για τα γενικά έξοδα, αλλά δεν έλαβε υπόψη τα έξοδα αυτά κατά την τιμολόγηση των πράξεων εκροών. Οι θυγατρικές δεν έχουν πλήρες δικαίωμα έκπτωσης και, ως εκ τούτου, δεν θα μπορούσαν να εκπέσουν το σύνολο του φόρου εισροών εάν είχαν αγοράσει τις εν λόγω υπηρεσίες από εξωτερική πηγή ή αν είχαν αντλήσει οι ίδιες το κεφάλαιο. Επομένως, η αποδοχή του εν λόγω τρόπου τιμολόγησης των υπηρεσιών θα συνεπαγόταν απώλεια φορολογικών εσόδων.

- 29 Οι αρχές που διέπουν τη φορολογία εισοδήματος δεν έχουν εφαρμογή στον τομέα του ΦΠΑ, δεδομένου ότι πρόκειται για δύο διακριτά καθεστάτα με διαφορετικούς σκοπούς και διαφορετικές προσεγγίσεις. Το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το υπόδειγμα φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ δεν ασκεί επιρροή κατά την ερμηνεία της οδηγίας ΦΠΑ, δεδομένου ότι αφορά την άμεση φορολογία (απόφαση της 23ης Μαρτίου 2006, FC Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, σκέψη 39). Κατά συνέπεια, ακόμη και αν ο εν λόγω τρόπος τιμολόγησης είναι ενδεχομένως αποδεκτός στο πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος, μπορεί να είναι αναγκαία η αναπροσαρμογή της βάσης επιβολής του φόρου στο πλαίσιο της εκτίμησης σχετικά με τον ΦΠΑ.

Η ανάγκη έκδοσης προδικαστικής αποφάσεως

- 30 Στην υπό κρίση υπόθεση, δεν αμφισβητείται ότι, λόγω του τρόπου σύνδεσης της μητρικής εταιρίας με τις θυγατρικές της, μπορεί να θεωρηθεί ότι έχουν εφαρμογή οι κανόνες για την αναπροσαρμογή της βάσης επιβολής του φόρου, καθώς και ότι οι θυγατρικές δεν έχουν δικαίωμα πλήρους έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών. Επιπλέον, το άρθρο 80 της οδηγίας ΦΠΑ εξαρτά την αναπροσαρμογή από την προϋπόθεση ότι η παρασχεθείσα αντιπαροχή είναι κατώτερη της κανονικής αξίας. Με την παρούσα αίτηση προδικαστικής αποφάσεως, το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) ζητεί διευκρινίσεις σχετικά με τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να εκτιμήσει το αν συντρέχει τέτοια περίπτωση.
- 31 Κατά το άρθρο 72, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, ως κανονική αξία μιας υπηρεσίας νοείται το ποσό που θα έπρεπε να καταβάλει ο λήπτης της υπηρεσίας σε έναν προμηθευτή, υπό συνθήκες πλήρους ανταγωνισμού για να λάβει την εν λόγω υπηρεσία. Κατά το δεύτερο εδάφιο, εάν δεν μπορεί να διαπιστωθεί ανάλογη παροχή υπηρεσιών, ως κανονική αξία νοείται ποσό όχι κατώτερο από το συνολικό κόστος της παροχής των υπηρεσιών.
- 32 Οι διάδικοι διαφωνούν ως προς το αν το άρθρο 72, πρώτο εδάφιο, μπορεί να εφαρμοστεί για τον προσδιορισμό της κανονικής αξίας υπηρεσιών που παρασχέθηκαν από μητρική εταιρία στις θυγατρικές της. Η Aktiebolaget Högekullen ισχυρίζεται ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες πρέπει να εκτιμηθούν χωριστά και ότι ανάλογες υπηρεσίες μπορούν να αποκτηθούν στην ελεύθερη αγορά. Αντιθέτως, η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι η ενεργός διαχείριση των

θυγατρικών από τη μητρική εταιρία αποτελεί ενιαία συνδεδεμένη υπηρεσία, αντίστοιχη προς την οποία δεν υφίσταται μεταξύ ανεξάρτητων φορέων στην ελεύθερη αγορά. Επίσης, η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι τόσο η τιμολόγηση όσο και το περιεχόμενο των ενδοομιλικών υπηρεσιών επηρεάζεται από παράγοντες που δεν είναι κρίσιμοι στις εξωτερικές συναλλαγές. Δεν μπορεί επομένως, κατά τη φορολογική αρχή, να διαπιστωθεί η ύπαρξη ανάλογης παροχής, ανεξάρτητα από το αν θεωρηθεί ότι παρασχέθηκαν μία ή περισσότερες υπηρεσίες στις θυγατρικές.

- 33 Το ζήτημα αν, στη συγκεκριμένη αυτή περίπτωση, υφίστανται πράγματι ανάλογες παροχές υπηρεσιών στην ελεύθερη αγορά αποτελεί κατ' ουσίαν πραγματικό ζήτημα, η επίλυση του οποίου δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο. Ωστόσο, η φορολογική αρχή θεωρεί, κατ' αρχήν, ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται από μητρική εταιρία, ως ενεργή εταιρία χαρτοφυλακίου, προς τις θυγατρικές της είναι, από την ίδια τη φύση τους, τέτοιες ώστε να μην μπορεί να διαπιστωθεί η ύπαρξη ανάλογης παροχής υπηρεσιών στην ελεύθερη αγορά. Επομένως, κατά τη φορολογική αρχή, πρόκειται για μοναδικές υπηρεσίες των οποίων η κανονική αξία δεν μπορεί να προσδιοριστεί σύμφωνα με το άρθρο 72, πρώτο εδάφιο.
- 34 Η άποψη της φορολογικής αρχής βασίζεται στην προγενέστερη νομολογία του Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου). Στην υπόθεση HFD 2014 αριθ. 40, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι προϋπόθεση για την αναπροσαρμογή της βάσης επιβολής του φόρου αποτελεί το να αποδείξει η φορολογική αρχή ότι η αντιπαροχή είναι κατώτερη από την κανονική αξία. Περαιτέρω, το εν λόγω δικαστήριο έκρινε ότι, στις περιπτώσεις ενδοομιλικών συναλλαγών, για να εκπληρώσει η φορολογική αρχή το βάρος απόδειξης που φέρει, αρκεί να αποδείξει ότι η αντιπαροχή είναι κατώτερη από το κόστος παροχής των υπηρεσιών, χωρίς να χρειάζεται προηγουμένως να αποδείξει ότι δεν υφίστανται ανάλογες υπηρεσίες οι οποίες παρέχονται από εξωτερικούς παρόχους υπηρεσιών. Το δικαστήριο αιτιολόγησε την κρίση του στηριζόμενο στο σκεπτικό ότι η τιμολόγηση στις ενδοομιλικές συναλλαγές μπορεί να επηρεάζεται από παράγοντες που δεν είναι κρίσιμοι στο πλαίσιο μιας αντίστοιχης εξωτερικής συναλλαγής και, ως εκ τούτου, μπορεί να αποκλίνει από ό,τι θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων φορέων.
- 35 Το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) κρίνει αναγκαίο να διευκρινιστεί από το Δικαστήριο κατά πόσον συνάδει με τα άρθρα 72 και 80 της οδηγίας ΦΠΑ η εκτίμηση της φορολογικής αρχής ότι δεν υφίστανται ανάλογες παροχές υπηρεσιών στην ελεύθερη αγορά όσον αφορά το είδος των επίμαχων στην υπό κρίση υπόθεση υπηρεσιών. Επομένως, το ζήτημα που τίθεται είναι κατά πόσον συνάδει με την οδηγία ΦΠΑ, λαμβανομένου υπόψη του μοναδικού χαρακτήρα των εν λόγω υπηρεσιών, το να προσδιορίζεται η κανονική αξία πάντοτε με βάση τον εναλλακτικό κανόνα του άρθρου 72, δεύτερο εδάφιο.
- 36 Κατά το άρθρο 72, δεύτερο εδάφιο, η κανονική αξία είναι ένα ποσό όχι κατώτερο από το συνολικό κόστος που συνεπάγεται για τον υποκείμενο στον φόρο η

παροχή των υπηρεσιών. Οι διάδικοι διαφωνούν και ως προς τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να ερμηνευθεί η εν λόγω διάταξη. Κατά την Aktiebolaget Högkullen, η μέθοδος του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους, την οποία χρησιμοποίησε για τον υπολογισμό της αντιπαροχής, έχει ως αποτέλεσμα η αντιπαροχή αυτή να είναι τουλάχιστον ίση με το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η εταιρία για την παροχή των υπηρεσιών. Η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι όλα τα πάγια και μεταβλητά έξοδα της μητρικής εταιρίας συνιστούν κόστος παροχής των υπηρεσιών.

- 37 Προς στήριξη της επιχειρηματολογίας της, η φορολογική αρχή επικαλείται το γεγονός ότι, στην υπό κρίση υπόθεση, η μοναδική οικονομική δραστηριότητα της μητρικής εταιρίας συνίστατο στην ενεργό διαχείριση των θυγατρικών της και ότι η εν λόγω εταιρία εξέπεσε το σύνολο του φόρου εισροών που επιβάρυνε τις δικές της δαπάνες, συμπεριλαμβανομένου του φόρου που αφορούσε τα έξοδα άντλησης κεφαλαίων και τα έξοδα μετόχων. Κατά τη φορολογική αρχή, τούτο σημαίνει ότι το σύνολο των δαπανών της μητρικής εταιρίας πρέπει να θεωρηθεί ότι συνιστά το κόστος με το οποίο η εταιρία αυτή επιβαρύνεται για την παροχή των υπηρεσιών.
- 38 Προκειμένου να προσδιοριστεί η βάση επιβολής του φόρου σε ποσό ανώτερο της αντιπαροχής, η φορολογική αρχή θα πρέπει να αποδείξει ότι η αντιπαροχή είναι κατώτερη της κανονικής αξίας. Κατά την άποψη του Högsta förvaltningsdomstolen (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου), δεν είναι σαφές αν, σε μια περίπτωση όπως η εν προκειμένω επίμαχη, πρέπει, κατά τον προσδιορισμό της κανονικής αξίας, να πραγματοποιηθεί τέτοια σύνδεση με την έκπτωση του φόρου εισροών, όπως έπραξε η φορολογική αρχή. Ως εκ τούτου, το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) ζητεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί αν συνάδει με τα άρθρα 72 και 80 της οδηγίας ΦΠΑ το να θεωρηθεί ότι, όταν η μοναδική δραστηριότητα μιας μητρικής εταιρίας συνίσταται στην ενεργό διαχείριση των θυγατρικών της και η μητρική εταιρία έχει εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ εισροών που έχει καταβάλει για τις δαπάνες της, οι συνολικές δαπάνες της μητρικής εταιρίας, συμπεριλαμβανομένων των εξόδων άντλησης κεφαλαίων και των εξόδων μετόχων, συνιστούν το κόστος με το οποίο επιβαρύνεται η εταιρία για την παροχή των υπηρεσιών προς τις θυγατρικές.
- 39 Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, το άρθρο 80 πρέπει να ερμηνεύεται περιοριστικά και τα κράτη μέλη δεν επιτρέπεται, βάσει του εν λόγω άρθρου, να ορίζουν ως βάση επιβολής του φόρου την κανονική αξία και σε άλλες περιπτώσεις πέραν αυτών που απαριθμούνται στην εν λόγω διάταξη (βλ., για παράδειγμα, απόφαση της 26ης Απριλίου 2012, *Balkan and Sea Properties και Provaninvest*, συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-621/10 και C-129/11, EU:C:2012:248, σκέψεις 45 και 51). Ωστόσο, το Δικαστήριο δεν έχει εξετάσει τα επίμαχα στην υπό κρίση υπόθεση ζητήματα όσον αφορά την αναπροσαρμογή της βάσης επιβολής του φόρου σε σχέση με ενδοομιλικές υπηρεσίες και η προγενέστερη νομολογία δεν είναι, κατά την άποψη του Högsta förvaltningsdomstolen (Ανωτάτου Διοικητικού Δικαστηρίου), αρκούντως διαφωτιστική ώστε να μπορεί να εξακριβωθεί ο ενδεδειγμένος τρόπος επίλυσης

των ζητημάτων αυτών. Ως εκ τούτου, είναι αναγκαία η υποβολή αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως προς το Δικαστήριο.

Τα προδικαστικά ερωτήματα

- 40 Λαμβανομένων υπόψη των προεκτεθέντων, το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) ζητεί από το Δικαστήριο να απαντήσει στα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

Πρώτο προδικαστικό ερώτημα: Όταν μητρική εταιρία παρέχει στις θυγατρικές της υπηρεσίες, όπως οι επίμαχες στην υπό κρίση υπόθεση, συνάδει με τα άρθρα 72 και 80 της οδηγίας ΦΠΑ το να θεωρούνται οι υπηρεσίες αυτές, κατά την εφαρμογή των εθνικών διατάξεων σχετικά με την αναπροσαρμογή της βάσης επιβολής του φόρου, πάντοτε ως υπηρεσίες με μοναδικό χαρακτήρα, των οποίων η κανονική αξία δεν μπορεί να προσδιοριστεί μέσω σύγκρισης, όπως προβλέπεται στο άρθρο 72, πρώτο εδάφιο;

Δεύτερο προδικαστικό ερώτημα: Όταν η μόνη δραστηριότητα μητρικής εταιρίας συνίσταται στην ενεργό διαχείριση των θυγατρικών της και η μητρική εταιρία έχει εκπέσει το σύνολο του ΦΠΑ εισροών που έχει καταβάλει για τις αγορές της, συνάδει με τα άρθρα 72 και 80 της οδηγίας ΦΠΑ το να θεωρηθεί, κατά την εφαρμογή των εθνικών διατάξεων σχετικά με την αναπροσαρμογή της βάσης επιβολής του φόρου, ότι το σύνολο των δαπανών της μητρικής εταιρίας, συμπεριλαμβανομένων των εξόδων άντλησης κεφαλαίου και των εξόδων μετόχων, αποτελεί το κόστος με το οποίο επιβαρύνθηκε η μητρική εταιρία για την παροχή υπηρεσιών προς τις θυγατρικές της;