

C-808/23. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A benyújtás napja:

2023. december 27.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Högsta förvaltningsdomstolen (Svédország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2023. december 21.

Felülvizsgálati kérelmet előterjesztő fél:

Högekullen AB

Ellenérdekű fél:

Skatteverket

[omissis]

FELÜLVIZSGÁLATI KÉRELMET ELŐTERJESZTŐ FÉL

Aktiebolaget Högekullen [omissis]

[omissis] Göteborg

ELLENÉRDEKŰ FÉL

Skatteverket

[omissis]

MEGTÁMADOTT ÍTÉLET

A Kammarrätten i Göteborg (göteborgi közigazgatási fellebbviteli bíróság, Svédország) 2021. március 3-i ítélete [omissis]

TÁRGY

Hozzáadottérték-adó (a továbbiakban: héa) és adókülönbözet; az Európai Unió Bíróságához intézett előzetes döntéshozatal iránti kérelem

Az ügy bemutatása.

A Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) meghozza az alábbi

VÉGZÉST

Az EUMSZ 267. cikk alapján az Európai Unió Bíróságának előzetes döntéshozatalát kéri a mellékelt előzetes döntéshozatal iránti kérelemnek megfelelően (a jegyzőkönyv melléklete).

[omissis]

MELLÉKLET

A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv (héairányelv) 72. és 80. cikkének értelmezésére vonatkozó, az EUMSZ 267. cikk alapján előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem

Bevezetés

- 1 A Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Svédország) előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjeszt elő annak tisztázása érdekében, hogy miként kell értelmezni a héairányelv 72. és 80. cikkét az anyavállalat által leányvállalata részére nyújtott szolgáltatások szabadpiaci forgalmi értékének meghatározása tekintetében. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések az adóalap kiszámításával kapcsolatos ügyben merültek fel, amelyben a Skatteverket (adóhatóság, Svédország) a héairányelv 80. cikke alapján bevezetett nemzeti újraértékelési szabályokat alkalmazta.

A vonatkozó uniós jogi rendelkezések

- 2 A héairányelv 73. cikkéből következik, hogy az adóalap főszabály szerint a termék vagy szolgáltatás ellenértéke.
- 3 A 80. cikk szerint az adócsalás vagy adókikerülés megakadályozása érdekében a tagállamok bizonyos esetekben rendelkezhetnek arról, hogy az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték legyen. Az (1) bekezdés a) pontja alapján ez többek között akkor alkalmazandó, ha – a tagállam meghatározása szerinti – vezetői beosztás vagy tagság szerinti kapcsolat áll fenn, az ellenérték alacsonyabb, mint a

szabadpiaci forgalmi érték, és a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás kedvezményezettje nem teljes mértékben jogosult adólevonásra.

- 4 A héairányelv alkalmazásában a „szabadpiaci forgalmi érték” fogalmát a 72. cikk határozza meg. A szolgáltatás szempontjából az első bekezdés értelmében „szabadpiaci forgalmi érték” az a teljes összeg, amelyet tisztességes versenyfeltételek mellett a megrendelőnek ugyanazon értékesítési szinten, mint amelyen a szolgáltatásnyújtásra sor kerül, egy független szolgáltatónak kellene fizetnie abban az időpontban a kérdéses szolgáltatásért azon tagállamban, amelyben a szolgáltatás adóztatandó. A 72. cikk második bekezdése szerint összehasonlítható szolgáltatásnyújtás hiányában „szabadpiaci forgalmi érték” azt az összeget jelenti, amely nem alacsonyabb az adóalanynak a szolgáltatás nyújtásával kapcsolatban felmerülő teljes költségénél.

A vonatkozó nemzeti jogi rendelkezések

- 5 A szóban forgó ügy tárgyát képező elszámolási időszakokban a mervárdesskattalagen (1994:200) (a hozzáadottérték-adóról szóló [1994:200. sz.] törvény) volt hatályban. Ezt a törvényt az új mervárdesskattalag (2023:200) (a hozzáadottérték-adóról szóló [2023:200. sz.] törvény) váltotta fel, azonban a korábbi törvényt – amennyiben a jelen ügy szempontjából jelentőséggel bír – továbbra is alkalmazni kell az új törvény hatálybalépését megelőző helyzetekre. Az 1994. évi törvény alkalmazandó rendelkezései az alábbiakban kerülnek bemutatásra. Az új törvény lényegében azonos rendelkezéseket tartalmaz.
- 6 A 7. fejezet 2. és 3. pontjából következik, hogy az adóalap főszabály szerint a termék vagy szolgáltatás ellenértéke.
- 7 A 7. fejezet 3a. pontja szerint az adóalap a szabadpiaci forgalmi érték, amennyiben az ellenérték alacsonyabb, mint a szabadpiaci forgalmi érték, a megrendelő nem teljes mértékben jogosult adólevonásra, a szolgáltató és a megrendelő kapcsolt személyek, és az adóalanynak nem tudja jogilag megkövetelt módon bizonyítani, hogy az ellenérték megfelel a piaci viszonyoknak.
- 8 Az 1. fejezet 9. pontjának első albekezdése úgy rendelkezik, hogy a szolgáltatások tekintetében a szabadpiaci forgalmi érték az a teljes összeg, amelyet tisztességes versenyfeltételek mellett a szolgáltatás megrendelőjének ugyanazon értékesítési szinten, mint amelyen a szolgáltatásnyújtásra sor kerül, egy független szolgáltatónak kellene fizetnie a szolgáltatásnyújtás időpontjában a nemzeti területen belül nyújtott szolgáltatásért. A második albekezdés szerint összehasonlítható szolgáltatásnyújtás hiányában a szabadpiaci forgalmi érték azt az összeget jelenti, amely nem alacsonyabb az adóalanynak a szolgáltatás nyújtásával kapcsolatban felmerülő teljes költségénél.

Az ügy tényállása

- 9 Az ügy az Aktiebolaget Högkullent, egy ingatlankezelő csoport anyavállalatát érinti. Az ingatlankezelést leányvállalatai végzik. 2016-ban 19 közvetlen és közvetett leányvállalattal rendelkezett.
- 10 A leányvállalatok tevékenységei részben adómentesek, és ezért nem jogosultak az előzetesen felszámított hea teljes levonására. Az anyavállalat aktívan részt vesz valamennyi leányvállalat irányításában azáltal, hogy ellenérték fejében különböző alapvető irodai funkciókat biztosít számukra. Ez a gazdasági tevékenység teljes mértékben héaköteles. Az anyavállalat nem folytat más gazdasági tevékenységet, és a csoporton belüli szolgáltatások nyújtásából származón kívül más jövedelmet nem vall be.
- 11 2016-ban az anyavállalat ügyvezetési, pénzügyi, ingatlankezelési, befektetési, informatikai és személyzeti igazgatási szolgáltatásokat nyújtott leányvállalatai részére. Az anyavállalat összesen mintegy 2,3 millió SEK összeget kapott a szolgáltatások ellenértékeként, és a teljes ellenérték után áthárított héát vallott be.
- 12 Az anyavállalat szerint az ellenérték összegét a költség-plusz árképzés alkalmazásával határozták meg. A társaság azt állítja, hogy a módszer alapján az anyavállalatnál a szolgáltatások beszerzésével és nyújtásával kapcsolatban felmerült költségeknek megfelelő összegből és haszonkulcsból áll a díjazás. A társaság szerint olyan felosztási kulcsot alkalmazott, amely esetében az irányítási költségeit és az olyan költségeket, mint a helyiségek költségei, a telefon-, az informatikai, a vállalati vendéglátási és az utazási költségek meghatározott százalékát a leányvállalatoknak nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolják. A társaság jelezte továbbá, hogy úgy ítélte meg, hogy a részvényesek költségei, mint például az elszámolások lezárásának költségei, a könyvvizsgálat és a közgyűlés költségei, valamint a tőkebevonás költségei nem kapcsolódtak a nyújtott szolgáltatásokhoz, következésképpen pedig kizárt, hogy e költségeket teljes mértékben figyelembe vegyék az ellenérték számításakor. E költségek magukban foglalták a tervezett új részvénykibocsátással és tőzsei bevezetéssel kapcsolatos költségeket.
- 13 Ugyanebben az évben az anyavállalat saját költségei mintegy 28 millió SEK-et tettek ki. Ennek az összegnek mintegy a fele héaköteles beszerzési költségekre vonatkozott, míg a fennmaradó rész héamentes beszerzési költségekre és egyéb héamentes költségekre, például bérköltségekre. A társaság levonta az összes olyan beszerzésre vonatkozó előzetesen felszámított héát, amely után héát számítottak fel, azaz beleértve a tőkebevonás költségei és a részvényesek költségei után fizetendő adót is.
- 14 Mivel az adóhatóság úgy vélte, hogy a szolgáltatásokat a leányvállalatoknak a szabadpiaci forgalmi értéknél alacsonyabb áron nyújtották, úgy határozott, hogy újraértékeli és megnöveli az adóalapot. Az adóhatóság szerint a szabadpiacon nem volt összehasonlítható szolgáltatásnyújtás, ezért az adóalapot a társaságnál e szolgáltatásnyújtás során felmerült költségeknek megfelelő összegben állapították

meg. Az adóhatóság úgy vélte, hogy a társaságnál a szóban forgó évben felmerült összes költséget, azaz mintegy 28 millió SEK-et a nyújtott szolgáltatásokhoz kapcsolódónak kell tekinteni, és ezért az anyavállalat áthárított héalapját ezen összegben állapították meg. E növekedés tekintetében adókülönbötet állapítottak meg.

- 15 Az anyavállalat keresetet indított a Förvaltningsrätten i Göteborg (göteborgi közigazgatási bíróság, Svédország) előtt, amely helyt adott a keresetnek, és megsemmisítette az adóhatóság határozatát. A közigazgatási bíróság indokolásul a következőket adta elő. Az adóhatóság nem bizonyította jogilag megkövetelt módon, hogy a társaság a csoporton belüli szolgáltatásokat a szabadpiaci forgalmi érték alatt értékesítette. Nem magától értetődő, hogy a részvényesek költségeit az igazgatási szolgáltatások nyújtásával kapcsolatos költségeknek kell tekinteni. Az a tény, hogy a társaság a csoporton belüli szolgáltatásokból származó bevételeken kívül más bevételt nem vallott be, és hogy valamennyi beszerzése után levonta az előzetesen felszámított héát, önmagában nem befolyásolja az e szolgáltatások nyújtása során felmerült kiadásokra vonatkozó becslést. Tekintettel arra, hogy a társaság egy cégcsoport anyavállalata, és hogy a szóban forgó évben felmerült költségeinek jelentős részét a lehetséges tőzsdei bevezetéssel kapcsolatos költségek tették ki, nem valószínű, hogy a társaságnál a csoporton belüli szolgáltatások nyújtása miatt felmerült költségek magukban foglalták az ebben az évben felmerült összes költségét.
- 16 Az adóhatóság fellebbezést nyújtott be a Kammarrätten i Göteborghoz (göteborgi közigazgatási fellebbviteli bíróság), amely helyt adott a fellebbezésének, és a következő indokok alapján hagyta helyben az adóhatóság határozatát.
- 17 Az adóhatóságra hárul annak bizonyítása, hogy a leányvállalatoknak felszámított ellenérték alacsonyabb a szabadpiaci forgalmi értéknél. Mivel csoporton belüli szolgáltatásokról van szó, elegendő, ha az adóhatóság bizonyítani tudja, hogy e szolgáltatások ellenértéke alacsonyabb volt, mint e szolgáltatások nyújtásának költségei. Az adóalap újraértékelésére vonatkozó rendelkezés olyan adókikerülési szabály, amelynek célja magának az ármanipulációnak a feltárása. Ezért észszerű, hogy az adóalap értékelése azon alapuljon, amit maga az adóalany az adóköteles gazdasági tevékenység részét képezőnek tekintett. A tervezett új részvénykibocsátás és tőzsdei bevezetés a további vállalatfelvásárlás és ingatlanszerzés finanszírozására irányult. A tőkebevonás tehát az egész cégcsoport javát szolgálta. Azzal, hogy a társaság valamennyi beszerzésre vonatkozóan kérte az előzetesen felszámított adó levonását, úgy ítélte meg, hogy e kiadások a gazdasági tevékenységének részét képezték. Olyan anyavállalat esetében, amelynek kizárólagos tevékenysége abból áll, hogy adóköteles szolgáltatásokat nyújt leányvállalatainak, az előzetesen felszámított adó nem vonható le teljes mértékben azon az alapon, hogy a szóban forgó kiadások a gazdasági tevékenység általános költségeinek részét képezik, ugyanakkor úgy kell tekinteni, hogy az ilyen ügylet nem kapcsolódik e tevékenység adóköteles értékesítési ügyleteihez. Így az anyavállalatnál felmerülő valamennyi költség a leányvállalatok irányítása

árának szerves részét képezi, és azokat a csoporton belüli szolgáltatások szabadpiaci forgalmi értékének meghatározásakor figyelembe kell venni.

A felek álláspontja

Aktiebolaget Högkullen

- 18 Az Aktiebolaget Högkullen felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a közigazgatási fellebbviteli bíróság ítélete ellen, kérve annak hatályon kívül helyezését és a közigazgatási bíróság határozatának helybenhagyását. Azt állítja, hogy a kapott ellenérték nem alacsonyabb a szóban forgó szolgáltatások szabadpiaci forgalmi értékénél, és ezért az adóhatóságnak az adóalap újraértékelésére vonatkozó határozata megalapozatlan. A társaság a következőket állítja.
- 19 Az adóhatóság azon állítása, miszerint a nyújtott szolgáltatások egyetlen, a cégcsoportra jellemző egységes átfogó szolgáltatást képeznek, és ezért a nyílt piacon nincs összehasonlítható szolgáltatás, nem alapítható a Bíróság ítélkezési gyakorlatára. A héairányelv azon elven alapul, hogy valamennyi ügyletet elkülönültnek és függetlennek kell tekinteni, és a Bíróság azt is elismerte, hogy a leányvállalatok aktív irányítása különböző típusú szolgáltatásokból állhat, amelyek gazdasági tevékenységnek minősülnek (lásd például: Marle Participations ítélet, C-320/17, EU:C:2018:537).
- 20 A társaság által a leányvállalatai részére nyújtott szolgáltatások nem egyediek a cégcsoport és annak tevékenységei viszonylatában. A különböző funkciók kiszervezése általánosan elterjedt, és a jelen ügyben szóban forgó valamennyi szolgáltatás olyan jellegű, hogy a szabadpiacon különböző szolgáltatóktól beszerezhető. A nyílt piacon tehát vannak összehasonlítható szolgáltatások, és minden egyes különálló szolgáltatásra meg lehet állapítani piaci árat. Az, hogy a leányvállalatok irányítása olyan egyedi, átfogó szolgáltatásnak minősül, amelyet csak vállalatcsoporton belül lehet nyújtani, ellentétes a semlegesség elvével, és azt jelenti, hogy a szabadpiaci forgalmi érték meghatározására vonatkozó általános szabály soha nem alkalmazható e szolgáltatások nyújtására.
- 21 A társaság a leányvállalatai részére nyújtott szolgáltatások árának meghatározására a költség-plusz módszert alkalmazza. A módszertan általánosan elfogadott költségalapú árképzési modell a szokásos piaci ár elvének megfelelő árréssel. A szokásos piaci ár elve nemzetközileg elismert, és azt jelenti, hogy az egymással szoros kapcsolatban álló vállalatok között határokon átnyúló ügyletekben megállapított áraknak és egyéb feltételeknek meg kell felelniük annak, amiben független társaságok ugyanebben a helyzetben megállapodtak volna.
- 22 A társaság tőkebevonása nem jelent előnyt a leányvállalatok számára, és nincs összefüggésben a különböző alapvető irodai funkciók nyújtásával. Az OECD csoporton belüli szolgáltatásokra vonatkozó iránymutatásai szerint nem felel meg

a szokásos piaci ár elvének, ha a részvényesek költségeit a leányvállalatokra terhelik. Az adóhatóság fiktív szabadpiaci forgalmi értéket képez, amely évről évre jelentősen változik, ha – mint a jelen ügyben – olyan egyszeri költség merül fel, amely nem kapcsolódik a szolgáltatás biztosításának vagy nyújtásának tényleges költségeihez. Mivel a társaság a szolgáltatás önköltségi árához felárat számított fel, a társaság általános költségeit az árképzés során idővel figyelembe veszik azáltal, hogy a költség-plusz módszerben a „plusz” összegbe beleszámítják.

- 23 A költség-plusz módszerrel meghatározott szabadpiaci forgalmi érték nem ellentétes a héairányelv értelmében vett szabadpiaci forgalmi értékkel. Nincs jogi alapja annak a következtetésnek, hogy az előzetesen felszámított héa összegét a szolgáltatás árazásához kell kötni. Az adóhatóság az újraértékelési szabályok alkalmazásakor a Bíróságnak az adólevonási joggal kapcsolatos ítélkezési gyakorlatára hivatkozik. Ez helytelen, mivel az újraértékelési szabályok teljesen függetlenek az adólevonási jogra vonatkozó szabályoktól. Az adóhatóság határozatának hatására továbbá azok a kiadások, amelyek után nem számítanak fel héát, mint például a bérköltségek, szintén az adóalap részét képezik, és azokat nem terheli áthárított héa. Az, ahogyan az adóhatóság az újraértékelési szabályokat alkalmazza, olyan eredményre vezet, amely nem áll arányban az e szabályokkal elérni kívánt céllal.

Az adóhatóság

- 24 Az adóhatóság azt állítja, hogy a fellebbezést el kell utasítani, és a következőket adja elő.
- 25 A leányvállalatoknak az anyavállalat általi aktív irányítása olyan egységes átfogó szolgáltatásnak tekintendő, amelynek a szabadpiacon független felek között nincs megfelelője. Még ha úgy is kellene tekinteni, hogy több különálló szolgáltatás nyújtására kerül sor, e szolgáltatásokat akkor is úgy kell tekinteni, hogy annyira specifikusak a szóban forgó vállalatcsoportra nézve, hogy a szabadpiacon nem található összehasonlítható szolgáltatások. Csoporton belüli kapcsolatokban az árképzést ténylegesen olyan tényezők is befolyásolhatják, amelyek a vonatkozó külső ügylettel összefüggésben irrelevánsak. A vállalatcsoporton belüli árképzés ezért eltérhet attól, amiben a független felek megállapodtak volna. A csoporton belüli szolgáltatások tartalmát is befolyásolhatják olyan tényezők, amelyek a külső ügyletek szempontjából irrelevánsak. Ebből az a következtetés vonható le, hogy ha az anyavállalatnál magas költségek merülnek fel a leányvállalatainak nyújtott szolgáltatás kidolgozása során, akkor az nem tekinthető ugyanolyan típusú szolgáltatásnak, mint amelyet külső beszállító nyújthatna; az anyavállalat szolgáltatása inkább más jellegű, és sokkal több elemet tartalmaz.
- 26 Amennyiben a szabadpiaci forgalmi értéket az anyavállalatnál felmerült költségek alapján számítják ki, azt ugyanúgy kell elvégezni, mint ahogyan az adóalapot határozzák meg abban az esetben, amikor a szolgáltatásokat vállalkozásidegen célokra veszik igénybe. Ez azt jelenti, hogy a szolgáltatásnyújtás költsége a szolgáltatáshoz kapcsolódó állandó és folyó üzleti költségek azon részének

minősül, amely a szolgáltatáshoz kapcsolódik. Ha megállapítható, hogy a kiadásokhoz kapcsolódó előzetesen felszámított adó levonható azon az alapon, hogy e költségek a gazdasági tevékenység általános költségeinek részét képezik, akkor a költségek és az értékesítési ügyletek között kapcsolat áll fenn. Ha az adólevonási jog megállapításával összefüggésben létezik ilyen kapcsolat, akkor az újraértékeléssel összefüggésben is fennáll a megfelelő kapcsolat. Következésképpen az előzetesen felszámított adó nem tekinthető teljes mértékben levonhatónak azon az alapon, hogy a költség a gazdasági tevékenység általános költségeinek részét képezi, miközben az újraértékeléssel összefüggésben nem kapcsolódik az értékesítési ügyletekhez.

- 27 A Bíróság ítélezési gyakorlatából kitűnik, hogy a tőkebevonás költségei a gazdasági tevékenység általános költségeinek tekinthetők (Kretztechnik ítélet, C-465/03, EU:C:2005:320). Jelen ügyben az anyavállalat levonta a beszerzéseivel kapcsolódó valamennyi előzetesen felszámított adót, beleértve a tőkebevonás és a részvényesek költségeivel kapcsolódó adót is. Mivel az anyavállalat gazdasági tevékenysége kizárólag a leányvállalatai részére nyújtott szolgáltatásokból áll, úgy kell tekinteni, hogy e költségek közvetve előnyt jelentettek a leányvállalatok számára.
- 28 Az adóalap újraértékelésére vonatkozó rendelkezéseket az adócsalás és az ármanipulációból eredő héabevételi-kiesés megakadályozása érdekében vezették be. A jelen ügyben az anyavállalat levonta az általános költségek címén előzetesen megfizetett adót, azonban e költségeket nem vette figyelembe az értékesítési ügyletek árképzésénél. A leányvállalatok nem jogosultak teljes adólevonásra, és ezért nem vonhatták volna le az összes előzetesen felszámított adót, ha a szolgáltatásokat külső forrásból szerezték volna be, vagy saját maguk gondoskodtak volna tőkebevonásról. A szolgáltatások ilyen módon történő árazásának elfogadása tehát adóbevételek-kiesést eredményezne.
- 29 A jövedelemadó iránymódok nem alkalmazhatók a héa területén, mivel két különálló rendszerről van szó, eltérő célokkal és eltérő megközelítésekkel. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy a jövedelem és a vagyonadóztatásról szóló OECD modellegyezmény nem releváns a héairányelv értelmezése szempontjából, mivel az a közvetlen adózás területére vonatkozik (FCE Bank ítélet, C-210/04, EU:C:2006:196, 39. pont). Következésképpen, még ha az árképzésnek ez a módja a jövedelemadó szempontjából el is fogadható, a héaszempontú megítélésével összefüggésben szükségessé válhat az adóalap újraértékelése.

Az előzetes döntéshozatal szükségessége

- 30 A jelen ügyben nem vitatott, hogy az anyavállalat és leányvállalatai olyan kapcsolatban állnak egymással, hogy feltételezhető, hogy az adóalap újraértékelésére vonatkozó szabályokat kell alkalmazni, és hogy a leányvállalatok nem rendelkeznek az előzetesen megfizetett héa teljes levonásához való joggal. A héairányelv 80. cikke továbbá az újraértékelést attól a feltételtől teszi függővé,

hogy a megfizetett ellenérték alacsonyabb legyen a szabadpiaci forgalmi értéknél. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemmel a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) arra vonatkozóan kér iránymutatást, hogy miként kell azt értékelni, hogy ez az eset áll-e fenn.

- 31 A héairányelv 72. cikkének első bekezdése szerint valamely szolgáltatás szabadpiaci forgalmi értéke az az összeg, amelyet a szolgáltatás megrendelőjének egy független szolgáltatónak kellene fizetnie a kérdéses szolgáltatásért. A második bekezdés alapján összehasonlítható szolgáltatásnyújtás hiányában a szabadpiaci forgalmi érték azt az összeget jelenti, amely nem alacsonyabb szolgáltatás nyújtásával kapcsolatban felmerülő teljes költségnél.
- 32 Az eljárás felei nem értenek egyet abban, hogy a 72. cikk első bekezdése alkalmazható-e az anyavállalat által a leányvállalatai részére nyújtott szolgáltatások szabadpiaci forgalmi értékének meghatározására. Az Aktiebolaget Högkullen azt állítja, hogy a nyújtott szolgáltatásokat külön-külön kell értékelni, és hogy a vonatkozó szolgáltatások a szabadpiacon is beszerezhetők. Ezzel szemben az adóhatóság azt állítja, hogy a leányvállalatok anyavállalat általi aktív irányítása olyan egységes átfogó szolgáltatásnak minősül, amelynek a szabadpiacon független felek között nincs megfelelője. Az adóhatóság továbbá azt állítja, hogy a csoporton belüli szolgáltatások árazását és tartalmát egyaránt olyan tényezők befolyásolják, amelyek a külső ügyletek szempontjából lényegtelenek. Az adóhatóság szerint tehát nem állapítható meg összehasonlítható szolgáltatásnyújtás, függetlenül attól, hogy egy vagy több szolgáltatás a leányvállalatok részére nyújtott szolgáltatásnak tekinthető-e.
- 33 Az a kérdés, hogy ebben a konkrét ügyben a szabadpiacon ténylegesen létezik-e összehasonlítható szolgáltatásnyújtás, alapvetően ténykérdés, amelyről a Bíróság nem dönt. Az adóhatóság azonban úgy véli, hogy főszabály szerint az anyavállalat mint aktív holdingtársaság által a leányvállalatai részére nyújtott szolgáltatások jellegüknél fogva olyanok, hogy a szabadpiacon nem állapítható meg összehasonlítható szolgáltatásnyújtás. Az adóhatóság szerint ezekben az esetekben tehát olyan egyedi szolgáltatások merülnek fel, amelyek szabadpiaci forgalmi értéke nem határozható meg a 72. cikk első bekezdése alapján.
- 34 Az adóhatóság álláspontja a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) korábbi ítélkezési gyakorlatán alapul. A HFD 2014 ref. 40. sz. ügyben a bíróság megállapította, hogy az adóalap újraértékelésének előfeltétele annak adóhatóság általi bizonyítása, hogy az ellenérték alacsonyabb a szabadpiaci forgalmi értéknél. A bíróság továbbá úgy ítélte meg, hogy a csoporton belüli ügyletek esetében az adóhatóság a rá háruló bizonyítási tehernek eleget tehet annak bizonyításával, hogy az ellenérték alacsonyabb, mint a szolgáltatásnyújtás költsége, anélkül, hogy előzetesen bizonyítania kellene, hogy nincsenek külső szolgáltatók által nyújtott összehasonlítható szolgáltatások. A bíróság ezt azzal a ténnyel támasztotta alá, hogy a csoporton belüli ügyletekben az árképzést olyan tényezők

befolyásolhatják, amelyek megfelelő külső ügylettel összefüggésben irrelevánsak, és így eltérhetnek attól, amiben független felek megállapodtak volna.

- 35 A Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) szükségesnek tartja azt, hogy a Bíróság tisztázza, hogy összeegyeztethető-e a héairányelv 72. és 80. cikkével annak adóhatóság általi feltételezése, hogy a jelen ügyben szóban forgó szolgáltatási típus tekintetében a szabadpiacon nem létezik összehasonlítható szolgáltatásnyújtás. Ezért kérdésként az merül fel, hogy e szolgáltatások egyediségére tekintettel összeegyeztethető-e a héairányelvvel az, hogy a szabadpiaci forgalmi értéket mindig a 72. cikk második bekezdésében foglalt alternatív szabály alapján határozzák meg.
- 36 A 72. cikk második bekezdése szerint a szabadpiaci forgalmi érték azt az összeget jelenti, amely nem alacsonyabb az adóalanyok a szolgáltatás nyújtásával kapcsolatban felmerülő teljes költségénél. Az eljárás felei abban a tekintetben sem értenek egyet, hogy miként kell értelmezni ezt a rendelkezést. Az Aktiebolaget Högkullen szerint az általa az ellenérték kiszámításához alkalmazott költség-plusz módszer azt eredményezi, hogy az ellenérték legalább a társaságnál a szolgáltatásnyújtás során felmerült költségekkel egyenértékű. Az adóhatóság azt állítja, hogy az anyavállalat valamennyi állandó és változó költsége a szolgáltatásnyújtás költségeinek felel meg.
- 37 Érvelésének alátámasztására az adóhatóság arra a tényre utal, hogy a jelen ügyben az anyavállalat kizárólagos gazdasági tevékenysége leányvállalatainak aktív irányításából állt, és hogy a saját kiadásai után előzetes felszámított valamennyi adót levonta, beleértve a tőkebevonás és a részvényesek költségeihez kapcsolódó adót is. Az adóhatóság szerint ez azt jelenti, hogy az anyavállalat összes kiadását úgy kell tekinteni, hogy az az anyavállalatnál a szolgáltatásnyújtás során felmerült költségnek minősül.
- 38 Ahhoz, hogy az adóalapot az ellenértéknél magasabb összegben lehessen megállapítani, az adóhatóságnak bizonyítania kell, hogy az ellenérték alacsonyabb a szabadpiaci forgalmi értéknél. A Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) álláspontja szerint nem egyértelmű, hogy a jelen ügyben szóban forgóhoz hasonló helyzetben a szabadpiaci forgalmi érték meghatározásakor az előzetesen felszámított adó levonásához való kapcsolódást oly módon kell-e megállapítani, ahogyan azt az adóhatóság tette. Következésképpen a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) azt kéri, hogy a Bíróság határozzon arról a kérdéssel, hogy összeegyeztethető-e a héairányelv 72. és 80. cikkével annak megállapítása, hogy amennyiben az anyavállalat egyedüli tevékenysége leányvállalatainak aktív irányításából áll, és az anyavállalat a kiadásai után előzetesen megfizetett valamennyi héát levonta, az anyavállalat összes kiadása, beleértve a tőkebevonás és a részvényesek költségeit, a társaságnál a leányvállalatok részére történő szolgáltatásnyújtás során felmerült költségnek minősül.

- 39 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint a 80. cikket megszorítóan kell értelmezni, és a tagállamok e cikkekre alapítva nem írhatják elő, hogy az adóalap az említett cikkben meghatározott esetektől eltérő esetekben a szabadpiaci forgalmi érték (lásd például: *Balkan and Sea Properties és Provainvest* ítélet, C-621/10 és C-129/11, EU:C:2012:248, 45. és 51. pont). A Bíróság azonban nem vizsgálta a jelen ügyben a csoporton belüli szolgáltatások adóalapjának újraértékelésére vonatkozó kérdéseket, és a korábbi ítélkezési gyakorlat a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) álláspontja szerint nem nyújt elegendő iránymutatást annak meghatározásához, hogy a kérdéseket miként kell megválaszolni. Ennek alapján előzetes döntéshozatal iránti kérelmet kell terjeszteni az Európai Unió Bírósága elé.

Kérdések

- 40 A fentiekre tekintettel a Högsta förvaltningsdomstolen (legfelsőbb közigazgatási bíróság) a következő kérdésekre kér választ.

1. kérdés: Az adóalap újraértékelésére vonatkozó nemzeti rendelkezések alkalmazása során összeegyeztethető-e a héairányelv 72. és 80. cikkével, hogy ha az anyavállalat a jelen ügyben szóban forgó típusú szolgáltatásokat nyújt leányvállalatai részére, e szolgáltatásokat mindig olyan egyedi szolgáltatásoknak kell tekinteni, amelyek szabadpiaci forgalmi értéke nem határozható meg a 72. cikk első bekezdésében előírt összehasonlítással?

2. kérdés: Az adóalap újraértékelésére vonatkozó nemzeti rendelkezések alkalmazása során összeegyeztethető-e a héairányelv 72. és 80. cikkével annak megállapítása, hogy az anyavállalat összes kiadása, beleértve a tőkebevonás és a részvényesek költségeit is, a társaságnál a leányvállalatai részére történő szolgáltatásnyújtás során felmerült költségnek minősül, ha az anyavállalat egyedüli tevékenysége a leányvállalatai aktív irányításából áll, és az anyavállalat a beszerzései után előzetesen megfizetett valamennyi héát levonta?