

**Lieta C-808/23**

**Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu**

**Iesniegšanas datums:**

2023. gada 27. decembris

**Iesniedzējtiesa:**

*Högsta förvaltningsdomstolen (Zviedrija)*

**Datums, kurā pieņemts iesniedzējtiesas nolēmums:**

2023. gada 21. decembris

**Prasītāja:**

*Högekullen AB*

**Atbildētājs:**

*Skatteverket*

[..]

**APELĀCIJAS SŪDZĪBAS IESNIEDZĒJA:**

*Aktiebolaget Högekullen* [..]

[..] Gēteborga,

**ATBILDĒTĀJS**

*Skatteverket* [Ieņēmumu dienests]

[..]

**PĀRSŪDZĒTAIS SPRIEDUMS**

*Kammarrätten i Göteborg* (Administratīvā apelācijas tiesa Gēteborgā, Zviedrija)  
2021. gada 3. marta spriedums [..]

**PRASĪBAS PRIEKŠMETS**

Pievienotās vērtības nodoklis (turpmāk tekstā – “PVN”) un nodokļa uzrēķins; lūgums Eiropas Savienības Tiesai sniegt prejudiciālu nolēmumu

Lieta ir iesniegta.

*Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) izdod šādu:

## RĪKOJUMU

Iesniegt Eiropas Savienības Tiesai lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar LESD 267. pantu, kā izklāstīts pievienotajā lūgumā sniegt šādu nolēmumu (protokola pielikums).

[..]

## PIELIKUMS

**Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar LESD 267. pantu par Padomes Direktīvas 2006/112/EK (2006. gada 28. novembris) par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 72. un 80. panta interpretāciju**

### Ievads

- 1 *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) lūdz sniegt prejudiciālu nolēmumu, lai noskaidrotu, kā PVN direktīvas 72. un 80. pants ir jāinterpretē attiecībā uz to pakalpojumu atvērtā tirgus vērtības noteikšanu, kurus mātessabiedrība sniedz savai meitassabiedrībai. Prejudiciālie jautājumi ir radušies lietā par nodokļa bāzes aprēķināšanu, kurā *Skatteverket* (Zviedrijas Ieņēmumu dienests) piemēroja valsts tiesību normas par pārvērtēšanu, kas ieviestas, pamatojoties uz PVN direktīvas 80. pantu.

### Atbilstošās Savienības tiesību normas

- 2 No PVN direktīvas 73. panta izriet, ka parasti nodokļa bāze ir atlīdzība par precēm vai pakalpojumiem.
- 3 Saskaņā ar 80. pantu dalībvalstis, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, var veikt pasākumus, lai nodrošinātu, ka noteiktos definētos gadījumos nodokļa bāze ir atvērtā tirgus vērtība. Saskaņā ar 1. punkta a) apakšpunktu tas citastarp attiecas uz gadījumiem, kad pastāv vadības vai īpašuma saites, kā tās definējusi dalībvalsts, ja atlīdzība ir mazāka par atvērtā tirgus vērtību un ja piegādes saņēmējam nav tiesību pilnībā atskaitīt PVN.

- 4 PVN direktīvas piemērošanas nolūkos jēdziens “atvērta tirgus vērtība” ir definēts 72. pantā. Attiecībā uz pakalpojumiem pirmajā daļā ir noteikts, ka “atvērta tirgus vērtība” ir pilna summa, ko pircējs vai saņēmējs tajā tirdzniecības stadijā, kurā veic pakalpojumu sniegšanu, godīgas konkurences apstākļos par attiecīgo pakalpojumu saņemšanu maksātu pakalpojumu sniedzējam, kas nesniedz priekšrocības, tās dalībvalsts teritorijā, kur par attiecīgo darījumu uzliek nodokli. Ja nav iespējams konstatēt salīdzināmu pakalpojumu sniegšanu, “atvērta tirgus vērtība” saskaņā ar 72. panta otro daļu ir summa, kas nav mazāka par visām izmaksām, ko nodokļa maksātājam rada pakalpojuma sniegšana.

### Atbilstošās valsts tiesību normas

- 5 Lietā aplūkotajos pārskata periodos bija spēkā *mervärdesskattelagen* (1994:200) (PVN likums). Minēto likumu aizstāja ar jaunu *mervärdesskattelag* (2023:200) (PVN likums), taču iepriekšējais likums joprojām ir piemērojams, ciktāl tas attiecas uz situācijām pirms jaunā likuma stāšanās spēkā. Piemērojamie 1994. gada likuma noteikumi ir izklāstīti turpinājumā. Būtībā jaunajā likumā ir ietverti līdzvērtīgi noteikumi.
- 6 No 7. nodaļas 2. un 3. punkta izriet, ka parasti nodokļa bāze ir atlīdzība par precēm vai pakalpojumiem.
- 7 Saskaņā ar 7. nodaļas 3.a punktu nodokļa bāze ir atvērta tirgus vērtība, ja atlīdzība ir mazāka par atvērta tirgus vērtību, pircējam nav tiesību pilnībā atskaitīt nodokli, pārdevējs un pircējs ir savstarpēji saistīti un nodokļa maksātājs nespēj atbilstoši juridiskajam standartam pierādīt, ka atlīdzība atbilst tirgus nosacījumiem.
- 8 Saskaņā ar 1. nodaļas 9. punkta pirmo daļu attiecībā uz pakalpojumiem atvērta tirgus vērtība ir pilna summa, ko tajā tirdzniecības stadijā, kurā sniedz pakalpojumu, godīgas konkurences apstākļos par attiecīgo pakalpojumu saņemšanu pakalpojuma saņēmējs maksātu pakalpojumu sniedzējam, kas nesniedz priekšrocības, tās dalībvalsts teritorijā, kur par attiecīgo darījumu uzliek nodokli. Saskaņā ar otro daļu, ja nav iespējams konstatēt salīdzināmu pakalpojumu sniegšanu, atvērta tirgus vērtība ir summa, kas nav mazāka par visām izmaksām, ko nodokļa maksātājam rada pakalpojuma sniegšana.

### Tiesvedības priekšvēsture

- 9 Lieta attiecas uz *Aktiebolaget Högkullen* – nekustamā īpašuma apsaimniekošanas grupas mātessabiedrību. Nekustamā īpašuma apsaimniekošanu veic tās meitassabiedrības. 2016. gadā tai bija 19 tiešās un netiešās meitassabiedrības.
- 10 Meitassabiedrību darbība ir daļēji atbrīvota no nodokļa, un tādēļ tām nav tiesību pilnībā atskaitīt samaksāto priekšnodokli. Mātessabiedrība ir aktīvi iesaistīta visu meitassabiedrību vadībā, par atlīdzību nodrošinot tām dažādas galvenās biroja funkcijas. Šī saimnieciskā darbība ir pilnībā aplikama ar PVN. Mātessabiedrība

neveic nekādu citu saimniecisko darbību, un tā nedeklarē nekādus citus ienākumus, izņemot tos, kas gūti, sniedzot grupas iekšējos pakalpojumus.

- 11 2016. gadā mātesabiedrība savām meitassabiedrībām sniedza vadības, finanšu, nekustamā īpašuma apsaimniekošanas, ieguldījumu, informācijas tehnoloģiju un personāla vadības pakalpojumus. Mātesabiedrība kā atlīdzību par pakalpojumiem kopumā saņēma aptuveni 2,3 miljonus SEK un deklarēja PVN par visu šo atlīdzību.
- 12 Saskaņā ar mātesabiedrības norādīto atlīdzības summa tika noteikta, piemērojot izmaksu pieskaitīšanas metodi. Sabiedrība norāda, ka šī metode ietver atlīdzības summu, kas atbilst mātesabiedrības izmaksām, kuras radušās, veicot pakalpojumu iegādi un sniegšanu, un peļņas uzcenojumu. Sabiedrība apgalvo, ka tā ir piemērojusi sadales principu, saskaņā ar kuru noteikta procentuālā daļa no tās pārvaldības izmaksām un tādām izmaksām kā izmaksas par telpām, telefonu, informācijas tehnoloģijām, korporatīvo viesmīlību un komandējumiem tiek uzskatītas par attiecināmām uz meitassabiedrībām sniegtajiem pakalpojumiem. Sabiedrība arī norādīja, ka tā uzskatīja, ka akcionāru izmaksas, piemēram, kontu slēgšanas izmaksas, revīzijas un kopsapulču izmaksas, kā arī kapitāla piesaistīšanas izmaksas, nav saistītas ar sniegtajiem pakalpojumiem un ka tādēļ šīs izmaksas pilnībā tika izslēgtas no atlīdzības aprēķina. Šīs izmaksas ietvēra izmaksas, kas saistītas ar plānoto jauno akciju emisiju un kotēšanu biržā.
- 13 Pašas mātesabiedrības izmaksas tajā pašā gadā bija aptuveni 28 miljoni SEK. Aptuveni puse no šīs summas attiecās uz iegādes izmaksām, kas apliekamas ar PVN, bet atlikusi summa attiecās uz iegādes izmaksām, kas atbrīvotas no PVN, un citām ar PVN neapliekamām izmaksām, piemēram, algu izmaksām. Sabiedrība atskaitīja visu priekšnodokli par iegādi, par kuru tika iekasēts PVN, t. i., ieskaitot nodokli par kapitāla piesaistīšanas izmaksām un akcionāru izmaksām.
- 14 Uzskatot, ka pakalpojumi meitassabiedrībām tika sniegti par cenu, kas bija zemāka par atvērtā tirgus vērtību, Ieņēmumu dienests nolēma veikt pārvērtēšanu un palielināt nodokļa bāzi. Saskaņā ar Ieņēmumu dienesta sniegto informāciju nebija salīdzināmu pakalpojumu sniegšanas atvērtajā tirgū, un tādēļ ar nodokli apliekamā summa tika noteikta kā summa, kas atbilst sabiedrības izmaksām, kuras tai radušās, sniedzot šos pakalpojumus. Ieņēmumu dienests uzskatīja, ka visas izmaksas, kas sabiedrībai radušās attiecīgajā gadā, t. i., aptuveni 28 miljoni SEK, ir jāuzskata par attiecināmām uz sniegtajiem pakalpojumiem, un tādēļ mātesabiedrības maksājamā PVN bāze tika noteikta šajā apmērā. Šim palielinājumam tika piemērots nodokļa uzrēķins.
- 15 Mātesabiedrība cēla prasību *Förvaltningsrätten i Göteborg* (Administratīvā tiesa Gēteborgā, Zviedrija), kas apmierināja apelācijas sūdzību un atcēla Ieņēmumu dienesta lēmumu. Administratīvā tiesa pamatošanai norādīja sekojošo. Ieņēmumu dienests nav atbilstoši juridiskajam standartam pierādījis, ka sabiedrība ir pārdevusi grupas iekšējos pakalpojumus zem atvērtā tirgus vērtības. Nav pašsaprotami, ka akcionāru izmaksas būtu uzskatāmas par izmaksām, kas saistītas

ar administratīvo pakalpojumu sniegšanu. Fakts, ka sabiedrība nav deklarējusi citus ienākumus, izņemot ienākumus no grupas iekšējiem pakalpojumiem, un ka tā atskaitīja priekšnodokli par visiem saviem pirkumiem, pats par sevi neietekmē šo pakalpojumu sniegšanā radušos izdevumu aprēķinu. Ņemot vērā to, ka sabiedrība ir uzņēmumu grupas mātessabiedrība un ka lielu daļu tās izmaksu attiecīgajā gadā veidoja izmaksas, kas saistītas ar iespējamo iekļaušanu biržas sarakstā, maz ticams, ka izmaksas, kas sabiedrībai radušās par grupas iekšējo pakalpojumu sniegšanu, ietvēra visas izmaksas, kas tai radušās šajā gadā.

- 16 Ieņēmumu dienests iesniedza apelācijas sūdzību *Kammarrätten i Göteborg* (Administratīvā apelācijas tiesa Gēteborgā), kas apmierināja tās apelācijas sūdzību un atstāja spēkā Ieņēmumu dienesta lēmumu, pamatojoties uz turpmāk izklāstītajiem apsvērumiem.
- 17 Ieņēmumu dienestam ir pienākums pierādīt, ka meitassabiedrībām aprēķinātā atlīdzība ir mazāka par atvērtā tirgus vērtību. Tā kā runa ir par grupas iekšējiem pakalpojumiem, būtu jāpietiek ar to, ka Ieņēmumu dienests spēj pierādīt, ka atlīdzība par šiem pakalpojumiem bija mazāka par to sniegšanas izmaksām. Noteikums par nodokļa bāzes pārvērtēšanu ir noteikums par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas ar mērķi atklāt pašu manipulāciju ar cenām. Tādējādi ir pamatoti, ka nodokļa bāzes novērtējuma pamatā ir tas, ko pats nodokļa maksātājs ir uzskatījis par daļu no saimnieciskās darbības, kas apliekama ar nodokli. Plānotā jaunā akciju emisija un kotēšana biržā bija paredzēta, lai iegūtu finansējumu turpmākai uzņēmumu un nekustamā īpašuma iegādei. Tādējādi kapitāla piesaistīšana ir devusi labumu visai grupai. Pieprasīdama atskaitīt priekšnodokli par visiem pirkumiem, sabiedrība pauda viedokli, ka šie izdevumi ir daļa no tās saimnieciskās darbības. Tādas mātessabiedrības gadījumā, kuras vienīgā darbība ir ar nodokli apliekamu pakalpojumu sniegšana tās meitassabiedrībām, priekšnodokli nevar pilnībā atskaitīt, pamatojoties uz to, ka attiecīgie izdevumi ir daļa no saimnieciskās darbības pieskaitāmajām izmaksām, vienlaikus uzskatot, ka šāds darījums nav saistīts ar šo darbību veidojošajiem vēlāk ar nodokli apliekamajiem darījumiem. Tādējādi visas izmaksas, kas radušās mātessabiedrībai, ir neatņemama meitassabiedrību pārvaldības cenas daļa, un tās būtu jāiekļauj, nosakot grupas iekšējo pakalpojumu atvērtā tirgus vērtību.

### **Lietas dalībnieku viedokļi**

#### *Aktiebolaget Högkullen*

- 18 *Aktiebolaget Högkullen* iesniedza apelācijas sūdzību par Administratīvās apelācijas tiesas spriedumu, lūdzot to atcelt un atstāt spēkā Administratīvās tiesas nolēmumu. Tā apgalvo, ka saņemtā atlīdzība nav mazāka par attiecīgo pakalpojumu atvērtā tirgus vērtību un ka tādēļ Ieņēmumu dienesta lēmums pārvērtēt nodokļa bāzi nav pamatots. Sabiedrība to argumentē šādi.

- 19 Ieņēmumu dienesta apgalvojumam, ka sniegtie pakalpojumi veido vienu apvienotu pakalpojumu, kas ir raksturīgs tikai grupai, un ka tādēļ nav salīdzināmu pakalpojumu atvērtajā tirgū, nav pamata Tiesas judikatūrā. PVN direktīva ir balstīta uz principu, ka katrs darījums ir jāuzskata par atsevišķu un neatkarīgu, un arī Tiesa ir atzinusi, ka meitassabiedrību aktīva pārvaldība var ietvert dažādu veidu pakalpojumus, kas veido saimniecisko darbību (skat., piemēram, spriedumu, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537).
- 20 Pakalpojumi, ko sabiedrība ir sniegusi savām meitassabiedrībām, nav raksturīgi tikai grupai un tās darbībām. Dažādu funkciju nodošana ārpuspakalpojumu sniedzējiem ir izplatīta prakse, un visi šajā lietā aplūkotie pakalpojumi ir tāda rakstura pakalpojumi, ko var iegādāties atvērtajā tirgū no dažādiem piegādātājiem. Tādējādi atvērtajā tirgū ir salīdzināmi pakalpojumi, un ir iespējams noteikt tirgus cenu katram atsevišķam pakalpojumam. Meitassabiedrību pārvaldību uzskatīt par apvienotu unikālu pakalpojumu, ko var sniegt tikai uzņēmumu grupas ietvaros, ir pretrunā neitralitātes principam, un tas nozīmētu, ka vispārējais noteikums par atvērtā tirgus vērtības noteikšanu nekad nebūtu piemērojams šādu pakalpojumu sniegšanai.
- 21 Sabiedrība piemēro izmaksu pieskaitīšanas metodi, lai noteiktu cenu pakalpojumiem, ko tā sniedz savām meitassabiedrībām. Šī metodika ir vispārātzīts uz izmaksām balstītas cenu noteikšanas modelis ar nesaistītu pušu darījumu nosacījumiem atbilstošu uzcenojumu. Nesaistītu pušu darījuma princips ir starptautiski atzīts, un tas nozīmē, ka cenām un citiem nosacījumiem, par kuriem vienojušās cieši saistītas sabiedrības pārrobežu darījumos, ir jāatbilst tam, par ko neatkarīgas sabiedrības būtu vienojušās tādā pašā situācijā.
- 22 Sabiedrības veiktā kapitāla piesaiste nav izdevīga meitassabiedrībām un nav saistīta ar dažādu galveno biroja funkciju veikšanu. Saskaņā ar ESAO vadlīnijām par grupas iekšējiem pakalpojumiem akcionāru izmaksu iekasēšana no meitassabiedrībām neatbilst nesaistītu pušu darījuma principam. Ieņēmumu dienests nosaka fiktīvu atvērtā tirgus vērtību, kas gadu no gada ievērojami atšķiras, ja, kā šajā gadījumā, rodas vienreizējas izmaksas, kurām nav nekādas saistības ar faktiskajām pakalpojumu radīšanas vai sniegšanas izmaksām. Tā kā sabiedrība pakalpojumu pašizmaksai pieskaita uzcenojumu, sabiedrības pieskaitāmās izmaksas laika gaitā tiek ņemtas vērā, nosakot cenu, iekļaujot tās “plusā” pieskaitāmo izmaksu metodē.
- 23 Atvērtā tirgus vērtība, kas noteikta saskaņā ar izmaksu pieskaitīšanas metodi, nav pretrunā tam, kas ir atvērtā tirgus vērtība PVN direktīvas izpratnē. Nav juridiska pamata secināt, ka priekšnodokļa atskaitījuma summai jābūt saistītai ar pakalpojuma cenas noteikšanu. Piemērojot noteikumus par pārvērtēšanu, Ieņēmumu dienests pamatojas uz Tiesas judikatūru attiecībā uz atskaitīšanas tiesībām. Tas ir nepareizi, jo noteikumi par pārvērtēšanu ir pilnīgi neatkarīgi no noteikumiem par atskaitīšanas tiesībām. Turklāt Ieņēmumu dienesta lēmuma sekas ir tādas, ka arī izdevumi, kas nav apliekami ar priekšnodokli, piemēram, algu izmaksas, tiek iekļauti nodokļa bāzē un par tiem ir aprēķināms PVN. Tas, kā

Ieņēmumu dienests piemēro noteikumus par pārvērtēšanu, noved pie rezultāta, kas nav samērīgs ar šo noteikumu mērķi.

### *Ieņēmumu dienests*

- 24 Ieņēmumu dienests apgalvo, ka apelācijas sūdzība ir jānoraida, un to argumentē šādi.
- 25 Mātesabiedrības veiktā meitassabiedrību aktīva pārvaldība ir jāuzskata par vienu apvienotu pakalpojumu, kura ekvivalents starp neatkarīgiem dalībniekiem brīvajā tirgū nepastāv. Pat ja tiktu uzskatīts, ka tiek sniegti vairāki atsevišķi pakalpojumi, tie ir uzskatāmi par tik specifiskiem attiecīgajai grupai, ka atvērtajā tirgū salīdzināmu pakalpojumu nav. Grupas iekšējās attiecībās cenu noteikšanu faktiski var ietekmēt faktori, kas nav būtiski attiecīgā ārējā darījuma kontekstā. Tāpēc cenu noteikšana uzņēmumu grupas ietvaros var atšķirties no tā, par ko būtu vienojušās neatkarīgas puses. Grupas iekšējo pakalpojumu saturu var ietekmēt arī faktori, kuriem nav nozīmes ārējo darījumu gadījumā. No tā var secināt, ka tad, ja mātesabiedrībai rodas augstas izmaksas par pakalpojuma sniegšanu meitassabiedrībām, tad tas nav tāda paša veida pakalpojums, kādu varētu sniegt ārējs piegādātājs; drīzāk mātesabiedrības pakalpojumam ir cits raksturs un tas ietver daudz vairāk.
- 26 Ja atvērtā tirgus vērtību aprēķina, pamatojoties uz mātesabiedrības izmaksām, tas jā dara tāpat, kā tiek noteikta nodokļa bāze, ja pakalpojumi tiek izmantoti mērķiem, kas nav saistīti ar uzņēmējdarbību. Tas nozīmē, ka par pakalpojuma sniegšanas izmaksām uzskata to fiksēto un kārtējo uzņēmējdarbības izmaksu daļu, kas attiecas uz pakalpojumu. Ja var konstatēt, ka priekšnodoklis, kas attiecas uz izdevumiem, ir atskaitāms, pamatojoties uz to, ka šīs izmaksas ir daļa no saimnieciskās darbības pieskaitāmajām izmaksām, tad pastāv saikne starp izmaksām un vēlāk ar nodokli apliekamajiem darījumiem. Ja šāda saikne pastāv saistībā ar tiesību uz atskaitījumu novērtēšanu, tad atbilstoša saikne pastāv arī saistībā ar pārvērtēšanu. Tādēļ priekšnodoklis nevar tikt uzskatīts par pilnībā atskaitāmu, pamatojoties uz to, ka izmaksas ir daļa no saimnieciskās darbības pieskaitāmajām izmaksām, lai gan tās nav saistītas ar darījumiem, kas vēlāk apliekami ar nodokli, pārvērtēšanas kontekstā.
- 27 No Tiesas judikatūras izriet, ka kapitāla piesaistīšanas izmaksas var būt saimnieciskās darbības vispārējās pieskaitāmās izmaksas (spriedums *Kretztechnik*, C-465/03, EU:C:2005:320). Šajā gadījumā mātesabiedrība atskaitīja visus priekšnodokļus, kas saistīti ar tās iegādēm, tostarp nodokli, kas attiecas uz kapitāla piesaistīšanas izmaksām un akcionāru izmaksām. Tā kā mātesabiedrības saimnieciskā darbība ir tikai pakalpojumu sniegšana meitassabiedrībām, ir jāuzskata, ka šīs izmaksas netieši ir radījušas labumu meitassabiedrībām.
- 28 Noteikumi par nodokļa bāzes pārvērtēšanu tika ieviesti, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un PVN ieņēmumu zaudējumus, kas rodas cenu manipulāciju rezultātā. Šajā lietā mātesabiedrība atskaitīja priekšnodokli, kas

samaksāts par vispārējām pieskaitāmajām izmaksām, bet šīs izmaksas neņēma vērā, nosakot izlaides darījumu cenu. Meitassabiedrībām nav pilnīgu atskaitīšanas tiesību, un tāpēc tās nevarētu atskaitīt visu priekšnodokli, ja tās būtu pirkušas pakalpojumus no ārējiem piegādātājiem vai pašas piesaistījušas kapitālu. Tāpēc, pieņemot šādu pakalpojumu cenu noteikšanas veidu, tiktu zaudēti nodokļu ieņēmumi.

- 29 Principi, kas reglamentē ienākuma nodokli, nav piemērojami PVN jomā, jo tās ir divas atsevišķas sistēmas ar atšķirīgiem mērķiem un atšķirīgām pieejām. Tiesa ir nospriedusi, ka ESAO Nodokļu paraugkonvencija nav piemērojama, interpretējot PVN direktīvu, jo tā attiecas uz tiešajiem nodokļiem (spriedums *FCE Bank*, C-210/04, EU:C:2006:196, 39. punkts). Tādēļ, pat ja šāds cenu noteikšanas veids ir pieņemams ienākuma nodokļa vajadzībām, saistībā ar PVN aprēķinu var būt nepieciešams pārvērtēt nodokļa bāzi.

### Prejudiciāla nolēmuma nepieciešamība

- 30 Šajā lietā netiek apstrīdēts, ka mātesabiedrība un tās meitassabiedrības ir savstarpēji saistītas tā, ka var pieņemt, ka ir piemērojami noteikumi par nodokļu bāzes pārvērtēšanu un ka meitassabiedrībām nav pilnīgu tiesību atskaitīt priekšnodokli. Turklāt PVN direktīvas 80. pants paredz, ka pārvērtēšana ir atkarīga no nosacījuma, ka sniegtā atlīdzība ir mazāka par atvērtā tirgus vērtību. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Augstākā administratīvā tiesa lūdz sniegt norādījumus par to, kā izvērtēt, vai tas tā ir.
- 31 Saskaņā ar PVN direktīvas 72. panta pirmo daļu pakalpojuma atvērtā tirgus vērtība ir summa, kas pakalpojuma saņēmējam būtu jāmaksā pakalpojuma sniedzējam atbilstoši nesaistītu pušu darījuma nosacījumiem, lai saņemtu attiecīgo pakalpojumu. Saskaņā ar otro daļu, ja nav iespējams konstatēt salīdzināmu pakalpojumu sniegšanu, ar atvērtā tirgus vērtību ir jāsaprot summa, kas nav mazāka par visām pakalpojuma sniegšanas izmaksām.
- 32 Lietas dalībnieki nav vienprātīgi par to, vai var piemērot 72. panta pirmo daļu, lai noteiktu to pakalpojumu atvērtā tirgus vērtību, ko mātesabiedrības sniedz meitassabiedrībām. *Aktiebolaget Högekullen* apgalvo, ka katrs sniegtais pakalpojums ir jānovērtē atsevišķi un ka attiecīgos pakalpojumus var iegādāties atvērtajā tirgū. Turpretim Ieņēmumu dienests uzskata, ka mātesabiedrības aktīva meitassabiedrību pārvaldība ir viens apvienots pakalpojums, kura ekvivalents starp neatkarīgām pusēm atvērtajā tirgū nepastāv. Ieņēmumu dienests arī apgalvo, ka gan cenu noteikšanu, gan grupas iekšējo pakalpojumu saturu ietekmē faktori, kas nav nozīmīgi ārējiem darījumiem. Kā uzskata Ieņēmumu dienests, tāpēc salīdzināmu pakalpojumu sniegšanu nevar konstatēt neatkarīgi no tā, vai uzskata, ka meitassabiedrībām ir sniegts viens vai vairāki pakalpojumi.
- 33 Jautājums par to, vai šajā konkrētajā gadījumā faktiski pastāv salīdzināmi pakalpojumu sniegšanas gadījumi atvērtajā tirgū, galvenokārt ir fakts jautājums, par kuru Tiesa nelemj. Tomēr Ieņēmumu dienests principā uzskata, ka



pakalpojumi, ko mātessabiedrība kā aktīva pārvaldītājsabiedrība sniedz savām meitassabiedrībām, pēc būtības ir tādi, ka nav iespējams konstatēt salīdzināmu pakalpojumu sniegšanu atvērtajā tirgū. Kā norāda Ieņēmumu dienests, šie gadījumi tādējādi ir saistīti ar unikāliem pakalpojumiem, kuru atvērtā tirgus vērtību nevar noteikt saskaņā ar 72. panta pirmo daļu.

- 34 Ieņēmumu dienesta nostāja ir balstīta uz agrāko Augstākās administratīvās tiesas judikatūru. Lietā HFD 2014 ref. 40 tiesa nosprieda, ka priekšnoteikums nodokļa bāzes pārvērtēšanai ir tas, ka Ieņēmumu dienests pierāda, ka atlīdzība ir mazāka par atvērtā tirgus vērtību. Tiesa arī nosprieda, ka grupas iekšējo darījumu gadījumā Ieņēmumu dienests var izpildīt savu pierādīšanas pienākumu, pierādot, ka atlīdzība ir mazāka par pakalpojumu sniegšanas izmaksām, un tai nav vispirms jāpierāda, ka nav salīdzināmu pakalpojumu, ko sniedz ārēji pakalpojumu sniedzēji. Tiesa to pamatoja ar faktu, ka cenu noteikšanu grupas iekšējos darījumos var ietekmēt faktori, kas nav būtiski atbilstoši ārēja darījuma kontekstā un tādējādi var atšķirties no tā, par ko būtu vienojušās neatkarīgas puses.
- 35 Augstākā administratīvā tiesa uzskata, ka Tiesai ir jāprecizē, vai ar PVN direktīvas 72. un 80. pantu ir saderīgs pieņēmums, ko izdarījis Ieņēmumu dienests, ka šajā lietā aplūkoto pakalpojumu veida gadījumā atvērtajā tirgū netiek sniegti salīdzināmi pakalpojumi. Tādējādi rodas jautājums, vai, ņemot vērā šo pakalpojumu unikalitāti, ir saderīgi ar PVN direktīvu vienmēr noteikt atvērtā tirgus vērtību, pamatojoties uz 72. panta otrajā daļā paredzēto alternatīvo noteikumu.
- 36 Saskaņā ar 72. panta otro daļu atvērtā tirgus vērtība ir summa, kas nav mazāka par visām izmaksām, kuras nodokļa maksātājam rada pakalpojuma sniegšana. Lietas dalībnieki arī nav vienprātīgi par to, kā šis noteikums ir jāsaprot. Kā norāda *Aktiebolaget Högkullen*: kad tā izmantojusi izmaksu pieskaitīšanas metodi atlīdzības aprēķināšanai, atlīdzība iznāca vismaz vienāda ar sabiedrības izmaksām, kas saistītas ar pakalpojumu sniegšanu. Ieņēmumu dienests apgalvo, ka visas mātessabiedrības fiksētās un mainīgās izmaksas ir pakalpojumu sniegšanas izmaksas.
- 37 Lai pamatotu savu argumentu, Ieņēmumu dienests atsauca uz to, ka šajā gadījumā mātessabiedrības vienīgā saimnieciskā darbība bija tās meitassabiedrību aktīva pārvaldība un ka tā atskaitīja visus priekšnodokļus, kas tika iekasēti par tās izdevumiem, tostarp nodokļus, kas attiecas uz kapitāla piesaistīšanas izmaksām un akcionāru izmaksām. Ieņēmumu dienesta ieskatā tas nozīmē, ka mātessabiedrības kopējie izdevumi ir jāuzskata par izmaksām, kas tai radušās, sniedzot pakalpojumus.
- 38 Lai nodokļa bāzi varētu noteikt lielāku par atlīdzību, Ieņēmumu dienestam ir jāpierāda, ka atlīdzība ir mazāka par atvērtā tirgus vērtību. Augstākā administratīvā tiesa uzskata, ka nav skaidrs, vai tādā situācijā kā šajā lietā, nosakot atvērtā tirgus vērtību, ir nepieciešams konstatēt šādu saikni ar priekšnodokļa atskaitījumu, kā to darījis Ieņēmumu dienests. Tādēļ Augstākā administratīvā tiesa

lūdz Tiesu lemt, vai ar PVN direktīvas 72. un 80. pantu ir saderīgi uzskatīt, ka gadījumā, ja mātessabiedrības vienīgā darbība ir tās meitassabiedrību aktīva pārvaldība un ja mātessabiedrība ir atskaitījusi visu priekšnodokli, kas samaksāts par tās izdevumiem, mātessabiedrības kopējie izdevumi, ieskaitot kapitāla piesaistes un akcionāru izmaksas, ir izmaksas, kas sabiedrībai radušās, sniedzot pakalpojumus meitassabiedrībām.

- 39 Saskaņā ar Tiesas judikatūru 80. pants ir jāinterpretē sašaurināti, un dalībvalstis, pamatojoties uz šo pantu, nevar paredzēt, ka nodokļa bāzei jābūt atvērtā tirgus vērtībai citās situācijās, kas nav tajā norādītās (skat., piemēram, spriedumu, *Balkan and Sea Properties* un *Provadinvest*, C-621/10 un C-129/11, EU:C:2012:248, 45. un 51. punkts). Tomēr Tiesa nav izskatījusi šajā lietā aplūkojamus jautājumus, kas attiecas uz nodokļa bāzes pārvērtēšanu attiecībā uz grupas iekšējiem pakalpojumiem, un Augstākās administratīvās tiesas ieskatā agrākā judikatūra nesniedz pietiekamas norādes, lai noteiktu, kā būtu jāatbild uz šiem jautājumiem. Tādēļ ir jāuzdod Tiesai prejudiciāli jautājumi.

### Prejudiciālie jautājumi

- 40 Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, Augstākā administratīvā tiesa lūdz atbildēt uz šādiem jautājumiem.

*Pirmais jautājums:* Vai, piemērojot valsts tiesību normas par nodokļa bāzes pārvērtēšanu, tad, ja mātessabiedrība savām meitassabiedrībām sniedz tādu pakalpojumu, kādi tiek aplūkoti šajā lietā, ar PVN direktīvas 72. un 80. pantu ir saderīgi šos pakalpojumus vienmēr uzskatīt par unikāliem pakalpojumiem, kuru atvērtā tirgus vērtību nevar noteikt, izmantojot tādu salīdzinājumu, kāds paredzēts 72. panta pirmajā daļā?

*Otrais jautājums:* Vai, piemērojot valsts tiesību normas par nodokļa bāzes pārvērtēšanu, ar PVN direktīvas 72. un 80. pantu ir saderīgi uzskatīt, ka mātessabiedrības kopējie izdevumi, tostarp kapitāla piesaistīšanas un akcionāru izmaksas, ir izmaksas, kas radušās, sabiedrībai sniedzot pakalpojumus savām meitassabiedrībām, ja mātessabiedrības vienīgā darbība ir tās meitassabiedrību aktīva pārvaldība un ja mātessabiedrība ir atskaitījusi visu priekšnodokli, kas samaksāts par tās iegādēm?