Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNE ODVJETNICE
JULIANE KOKOTT
od 6. ožujka 2025. [1]

Predmet C-808/23

Högkullen AB
protiv
Skatteverket

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Högsta förvaltningsdomstol (Vrhovni upravni sud, Švedska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porezno pravo – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Članak 72. – Tržišna vrijednost – Članak 80. – Ponovni izračun oporezivog iznosa – Holding koji isključivo pruža oporezive usluge svojim društvima kćerima – Utvrđivanje tržišne vrijednosti – Sprečavanje utaje ili izbjegavanja poreza”

I. Uvod

1. U ovom zahtjevu za prethodnu odluku Sud treba odgovoriti na pitanje koje se vjerojatno nikad ne bi postavilo bez njegove sudske prakse. Naime, prema takozvanoj sudskoj praksi o holding društvima [2] društvo majka u obliku holdinga smatra se poreznim obveznikom u smislu članka 9. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost [3] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) samo kad svojim društvima kćerima „upravlja uz naknadu”. Prema toj sudskoj praksi „utjecaj holdinga na upravljanje svojim društvom kćeri”, ako do njega dolazi uz naknadu, predstavlja gospodarsku djelatnost. U to se ubraja, među ostalim, pružanje upravnih, financijskih, trgovačkih i tehničkih usluga [4]. Praksa je na to reagirala različitim uređenjima, koja sad nameću daljnja pitanja.

2. U ovom je slučaju vladajuće holding društvo jedne grupe za upravljanje nekretninama svojim društvima kćerima „aktivno upravljalo” u zamjenu za plaćanje naknade. Pritom je pružalo različite usluge, među ostalim, u području upravljanja ili stavljanja na raspolaganje infrastrukture. Holding

[1] Izvorni jezik: njemački

[2] Prije svega presuda od 20. lipnja 1991., Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, t. 13.); vidjeti također presude od 8. rujna 2022., Finanzamt R (Odbitak PDV-a povezan s ulogom člana društva) (C-98/21, EU:C:2022:645, t. 41. i sljedeće); od 8. studenoga 2018., C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, t. 30. i sljedeće) i od 17. listopada 2018., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, t. 16. i sljedeće).

[3] SL 2006., L 347, str. 1. (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.) u verziji koja je bila na snazi u spornom razdoblju

[4] U skladu s presudom od 5. srpnja 2018., Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, t. 45.) i iznajmljivanje nekretnine obuhvaćeno je pojmom upravljanja udjelom.

nije obavljao druge djelatnosti. Kako bi mogao pružati navedene usluge, učinio je znatne troškove među kojima su i dugoročna ulaganja. U spornoj 2016. godini, troškovi holdinga višestruko su premašili prihode od djelatnosti koju je obavljao za društva kćeri.

3. Na temelju sudske prakse Suda ta djelatnost holdinga koja se obavlja uz naknadu gospodarska je djelatnost koja nije oslobođena poreza i stoga u cijelosti podliježe PDV-u. Suprotno tomu, djelatnosti društava kćeri u ovom su slučaju djelomično oslobođene PDV-a. Stoga društva kćeri ne mogu u cijelosti odbiti iznose pretporeza za svoje ulazne usluge (koje su primila od holdinga) od duga koji imaju na ime PDV-a. Suprotno tomu, holding je zatražio odbitak pretporeza u cijelosti i platio PDV u vezi s uslugama koje je pružio uz naknadu. Stoga, ako su kupovna i preprodajna cijena tih usluga jednake, transakcija je na razini grupe neutralna s gledišta PDV-a. Međutim, ako je prefakturiranje društvima kćerima manje od kupovne cijene holdinga, grupa ostvaruje pogodnost u području PDV-a.

4. Prethodno opisana situacija navela je poreznu upravu na to da ponovno izračuna iznos oporeziv PDV-om za usluge holdinga. To se temelji na članku 80. stavku 1. točki (a) Direktive o PDV-u. Taj članak omogućuje državama članicama da u određenim slučajevima usluge među povezanim poduzećima ne oporezuju na temelju stvarno plaćene naknade, nego na temelju fiktivne vrijednosti (takozvani minimalni oporezivi iznos).

5. Porezna uprava smatra da se ta fiktivna vrijednost (tržišna vrijednost u smislu članka 72. Direktive o PDV-u) u ovom slučaju utvrđuje na temelju troška holdinga. Budući da je holding od svojeg duga na ime PDV-a odbio sve iznose pretporeza za koje mu je nastala obveza obračuna, porezna uprava smatrala je da svi troškovi holdinga čine oporezivi iznos za njegove izlazne transakcije.

6. U ovom postupku Sud sada treba – kao neizravnu posljedicu svoje „sudske prakse o holding društvima” – pobliže odrediti područje primjene minimalnog oporezivog iznosa i pojasniti mogu li se stvarno svi troškovi poreznog obveznika uključiti u izračun tržišne vrijednosti.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

7. Okvir prava Unije čine članci Direktive o PDV-u navedeni u nastavku.

8. Člankom 73. te direktive kao načelo određuje se:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.”

9. Člankom 80. stavkom 1. točkom (a) te direktive uređuje se kao iznimka:

„1. Radi sprečavanja utaje ili izbjegavanja poreza, države članice mogu u svim sljedećim slučajevima poduzeti mjere kako bi osigurale da u pogledu isporuke robe ili usluga koje uključuju obiteljske ili ostale bliske osobne veze, te upravljačke, vlasničke, članske, financijske ili pravne veze kako ih definiraju države članice, oporezivi iznos bude tržišna vrijednost:

(a) kada je naknada niža od tržišne vrijednosti i primatelj isporuke nema puno pravo na odbitak u skladu s člancima od 167. do 171. i člancima od 173. do 177.;"

10. Članak 72. te direktive odnosi se na izračun tržišne vrijednosti:

„Za potrebe ove Direktive, ‚tržišna vrijednost' znači puni iznos koji bi, kako bi dobio predmetnu robu ili usluge na vrijeme, kupac u istoj prodajnoj fazi u kojoj se odvija isporuka robe ili usluga morao platiti, pod uvjetima lojalne konkurencije, neovisnom dobavljaču na teritoriju države članice u kojoj isporuka podliježe plaćanju poreza.

U slučaju kad se ne može utvrditi slična isporuka robe ili usluga, ‚tržišna vrijednost' znači sljedeće:

1. u pogledu robe, iznos koji nije manji od kupovne cijene robe ili slične robe ili, u odsustvu kupovne cijene, cijene troška, koja se utvrđuje u vrijeme isporuke;

2. u pogledu usluga, iznos koji nije manji od punog troška pružanja usluge za poreznog obveznika."

B. Švedsko pravo

11. U Švedskoj su članci 72., 73. i 80. Direktive o PDV-u preneseni u nacionalno pravo na temelju poglavlja 1. članka 9. prvog stavka te poglavlja 7. članaka 2., 3. i 3.a Mervärdesskattelaga (1994:200) (u daljnjem tekstu: Zakon o porezu na dodanu vrijednost). Nova verzija Mervärdesskattelaga (2023:200) (Zakon o porezu na dodanu vrijednost), koja je u međuvremenu stupila na snagu, još se ne primjenjuje na ovaj spor.

12. U poglavlju 1. članku 9. prvom stavku Zakona o porezu na dodanu vrijednost predviđa se da, kad je riječ o uslugama, tržišna vrijednost znači puni iznos koji bi kupac usluge, u istoj prodajnoj fazi u kojoj se odvija isporuka usluga, morao platiti za takvu uslugu, u trenutku isporuke i pod uvjetima lojalne konkurencije, neovisnom prodavatelju na državnom području. U skladu s drugim stavkom, u slučaju kad se ne može utvrditi slična isporuka usluga, tržišna vrijednost odgovara iznosu koji nije manji od punog troška pružanja usluge za poreznog obveznika.

13. Iz poglavlja 7. članaka 2. i 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost proizlazi da je oporezivi iznos u pravilu naknada za robu ili usluge.

14. U skladu s poglavljem 7. člankom 3.a Zakona o porezu na dodanu vrijednost, oporezivi iznos odgovara tržišnoj vrijednosti kada je naknada niža od tržišne vrijednosti, kada primatelj isporuke nema puno pravo na odbitak, kada su prodavatelj i kupac međusobno povezani te kada porezni obveznik nije u mogućnosti pravno u dovoljnoj mjeri dokazati da je naknada u skladu s tržišnim uvjetima.

III. Činjenice

15. Högkullen AB (u daljnjem tekstu: holding), društvo kapitala švedskog prava, vladajuće je društvo majka jedne grupe. Gospodarska djelatnost grupe sastoji se od upravljanja nekretninama posredstvom ukupno 19 izravnih i neizravnih društava kćeri. Djelatnost društava kćeri djelomično je oslobođena poreza tako da je PDV na ulazne usluge društva kćeri djelomično isključen iz odbitka pretporeza (članak 168. Direktive o PDV-u).

16. Djelatnost holdinga ograničena je na pružanje usluga unutar grupe uz naknadu društvima kćerima koja o njemu ovise. Pritom je riječ o uslugama upravljanja, financijskim uslugama te uslugama upravljanja nekretninama, uslugama u području informacijske tehnologije i uslugama upravljanja ljudskim resursima. Te usluge u cijelosti podliježu PDV-u.

17. Holding je za svoje usluge društvima kćerima sporne 2016. zaračunao ukupno otprilike 2,3 milijuna švedskih kruna. Naveo je da je utvrdio taj iznos primjenom takozvane metode uvećanog troška (*cost plus method*), metode koja je razvijena za potrebe zakonodavstva o porezu na dobit i u okviru tog zakonodavstva osobito za transferne cijene. U tu je svrhu primijenio ključ za raspodjelu prema kojem je određeni udio njegovih troškova upravljanja i troškova kao što su oni povezani s poslovnim prostorijama, telekomunikacijama, informacijskom tehnologijom, reprezentacijom i putovanjima pripisan izlaznim transakcijama. Suprotno tomu, troškovi koji se odnose na dioničare, kao i troškovi pripreme financijskih izvještaja, revizije i održavanja glavne skupštine, troškovi prikupljanja kapitala, troškovi povezani s planiranim novim izdavanjem dionica i uvrštenjem na burzu nisu bili povezani s izlaznim uslugama. Stoga je holding potonje troškove u potpunosti isključio iz određivanja naknade za pružene usluge.

18. U spornoj godini ukupni troškovi holdinga iznosili su otprilike 28 milijuna švedskih kruna. Od toga se otprilike polovica odnosila na ulazne usluge koje podliježu PDV-u. Preostali iznos odnosio se na ulazne usluge oslobođene PDV-a, a ne na oporezive transakcije kao što su isplate plaća. Holding je od svojeg duga na ime PDV-a odbio sve iznose pretporeza za koje je nastala obveza obračuna. To se odnosilo i na ulazne usluge koje nisu uzete u obzir prilikom određivanja naknade za izlazne usluge.

19. Nije sporno da su holding i njegova društva kćeri u smislu poglavlja 7. članka 3.a švedskog Zakona o porezu na dodanu vrijednost međusobno povezani. Nadalje, nisu izražene nikakve dvojbe u pogledu toga jesu li članci 72., 73. i 80. Direktive o PDV-u pravilno preneseni u švedsko pravo. Nije sporan ni opseg prava holdinga na odbitak pretporeza. Porezna uprava očito smatra da sve ulazne usluge opterećene pretporezom izravno treba pripisati oporezivim izlaznim uslugama pruženima društvu kćeri.

20. Stoga se stranke spore isključivo oko pitanja predstavlja li oporezivi iznos za dug holdinga na ime PDV-a naknada koju su platila društva kćeri ili viši iznos.

21. Skatteverk (Porezna uprava, Švedska; u daljnjem tekstu: tuženik) smatra da je naknada koju je holding naplatio za svoje izlazne usluge manja od tržišne vrijednosti. Stoga je tuženik odlučio ponovno izračunati oporezivi iznos za izlazne usluge i povećati ga u skladu s poglavljem 7. člankom 3.a Zakona o porezu na dodanu vrijednost. Tuženik smatra da su izlazne transakcije holdinga jedinstvena usluga. Navodi da za tu uslugu ne postoji usporediva cijena na slobodnom tržištu tako da tržišna vrijednost odgovara barem iznosu troškova pružanja usluge. Budući da

holding nije pružao druge usluge, tuženik je smatrao da oporezivi iznos čini ukupan iznos njegovih troškova u spornoj godini, odnosno iznos od 28 milijuna švedskih kruna. Tuženik je na temelju toga utvrdio PDV koji holding treba platiti.

22. Holding je protiv te odluke podnio tužbu prvostupanjskom sudu. Taj sud poništio je odluku uz obrazloženje da se ne odnose svi troškovi holdinga na usluge koje je on pružao društvima kćerima. Naveo je da se velik dio troškova odnosi osobito na popratne rashode za moguće uvrštenje na burzu. To nema nikakve veze s izlaznim transakcijama.

23. Odluka je ukinuta na temelju tuženikove žalbe. Tuženikova odluka potvrđena je uz obrazloženje da je holding u cijelosti odbio sve iznose pretporeza za koje je nastala obveza obračuna. Stoga je sve troškove pripisao svojoj gospodarskoj djelatnosti. Budući da se gospodarska djelatnost holdinga svodi na upravljanje društvima kćerima, prilikom utvrđivanja tržišne vrijednosti valja uzeti u obzir sve njegove troškove. Stoga je holding podnio žalbu protiv te odluke.

IV. Postupak povodom zahtjeva za prethodnu odluku

24. Högsta förvaltningsdomstol (Vrhovni upravni sud, Švedska) dvoji u pogledu zakonitosti tuženikova načina postupanja. Stoga je prekinuo postupak i uputio Sudu sljedeća dva pitanja:

1. Je li u skladu s člancima 72. i 80. Direktive o PDV-u, prilikom primjene nacionalnih odredbi o ponovnom izračunu oporezivog iznosa u situaciji u kojoj društvo majka svojim društvima kćerima pruža usluge kao što su one o kojima je riječ u ovom predmetu, te usluge uvijek smatrati jedinstvenim uslugama čija se tržišna vrijednost ne može utvrditi na temelju usporedbe kao što je ona koja se predviđa člankom 72. prvim stavkom?

2. Je li u skladu s člancima 72. i 80. Direktive o PDV-u ako se prilikom primjene nacionalnih odredbi o ponovnom izračunu oporezivog iznosa smatra da ukupni rashodi društva majke, uključujući troškove prikupljanja kapitala i troškove koji se odnose na dioničare, predstavljaju trošak koji je tom društvu nastao zbog pružanja usluga društvima kćerima, kada se jedina djelatnost društva majke sastoji od aktivnog upravljanja njegovim društvima kćerima i kada je društvo majka u cijelosti odbilo pretporez plaćen na stjecanja?

25. U postupku pred Sudom uz holding i tuženika pisano se očitovala i Europska komisija. Sud je u skladu s člankom 76. stavkom 2. Poslovnika odustao od održavanja rasprave.

V. Pravna ocjena

A. Kontekst prethodnih pitanja: sudska praksa o holding društvima

26. Tuženoj poreznoj upravi smeta to što je holding za svoje ulazne usluge (u dijelu u kojem su one podlijegale PDV-u) zatražio da se pretporez odbije u cijelosti iako grupa (točnije: društva kćeri koja ovise o holdingu) prema van pruža usluge koje su djelomično oslobođene poreza.

27. Naime, pojedinačni poduzetnik koji obavlja sličnu gospodarsku djelatnost može i ostvariti samo pravo na djelomičan odbitak pretporeza. Kad grupa ne bi djelovala u obliku holdinga, nego kao pojedinačni poduzetnik, odbitak pretporeza za vlastite troškove upravljanja temeljio bi se na

izlaznim transakcijama pojedinačnog poduzetnika. U tom bi slučaju transakcije oslobođene poreza na temelju pojedinačnih djelatnosti razmjerno ograničavale odbitak pretporeza. Međutim, u preostalim bi se slučajevima zadržalo pravo na odbitak pretporeza i za troškove upravljanja.

28. No prema sudskoj praksi Suda to ne vrijedi u slučaju holdinga [5] jer holding koji samo prima dividende načelno ne obavlja gospodarsku djelatnost i stoga nije porezni obveznik. Situacija je drukčija (samo) ako je udio, neovisno o pravima koja pripadaju društvu za upravljanje udjelima u njegovu svojstvu dioničara ili člana društva, povezan s izravnim ili neizravnim utjecajem na upravljanje društvima u kojima postoji udio [6].

29. Kad ne bi obavljao djelatnosti upravljanja uz naknadu za društva kćeri, holding na temelju sudske prakse Suda o holding društvima uopće ne bi imao pravo na odbitak pretporeza u skladu s člankom 168. te direktive za troškove upravljanja poduzećem.

30. Posljedica te sudske prakse jest ta da svaki holding grupe, koja u potpunosti ili djelomično izvršava oporezive transakcije, treba društvima kćerima pružati usluge uz naknadu ako odbitkom pretporeza želi neutralizirati opterećenje troškova upravljanja grupom PDV-om. Stoga se „konstruiraju" usluge uz naknadu između holdinga i društava kćeri. To gotovo u potpunosti onemogućuje odbitak pretporeza na temelju vanjskih transakcija grupe.

31. Sudska praksa o holding društvima razvijena je na primjeru čistog financijskog holdinga čija je jedina svrha stjecanje udjela u drugim društvima i koji nema vlastiti operativni posao. Njegovi jedini prihodi sastoje se od dividendi, koje nisu naknada za gospodarsku uporabu predmeta nego proizlaze iz same činjenice vlasništva dionice.

32. Točno je da čisti financijski holding koji samo prima dividende od različitih udjela ne obavlja gospodarsku djelatnost. Međutim, drukčije je u slučaju vladajućeg holdinga koji upravlja svojim kontrolnim udjelima. Njegov cilj upravo nije isključivo stjecanje, nego i upravljanje udjelima. On nije usporediv s običnim dioničarom. Potrebno je obrazložiti zašto ga treba moći smatrati poreznim obveznikom samo ako dodatno društvima kćerima pruža usluge uz naknadu. Iz dosadašnje sudske prakse ne proizlazi nikakvo obrazloženje u tom pogledu i ona upravo poziva na potrebna uređenja. To pokazuje i ovaj slučaj.

33. Bez te sudske prakse uopće ne bi trebalo naplaćivati zasebne naknade za „upravljanje udjelima" (s gledišta zakonodavstva o porezu na dobit vjerojatno bi bila dovoljna čisto unutarnja raspodjela troškova), a odbitak pretporeza holdinga trebalo bi odobriti samo razmjerno, u skladu s oporezivim izlaznim transakcijama njegovih udjela. U skladu s tim, pitanja koja se u ovom slučaju postavljaju u vezi s primjenom fiktivnog oporezivog iznosa bila bi suvišna. To bi bilo jednostavno rješenje kojem bi vjerojatno trebalo dati prednost.

[5] Prije svega presuda od 20. lipnja 1991., Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, t. 13.); vidjeti također presude od 8. rujna 2022., Finanzamt R (Odbitak PDV-a povezan s ulogom člana društva) (C-98/21, EU:C:2022:645, t. 41. i sljedeće); od 8. studenoga 2018., C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, t. 30. i sljedeće) i od 17. listopada 2018., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, t. 16. i sljedeće).

[6] Presuda od 20. lipnja 1991., Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, t. 13. i 14.)

34. Načelo neutralnosti pravnog oblika – koje Sud priznaje i naglašava [7] – zapravo isto ide u prilog tomu da u obama slučajevima (pojedinačni poduzetnik s više područja poslovanja u usporedbi s članom društva s kontrolnim udjelom u grupi s više područja poslovanja koja pokrivaju društva kćeri) troškove upravljanja poduzećem treba osloboditi PDV-a u istom opsegu. Pojedinačni poduzetnik *izravno* obavlja gospodarsku djelatnost, a član društva s kontrolnim udjelom u grupi obavlja je *neizravno*, odnosno posredstvom društava kćeri koja o njemu ovise. Ako oba poduzeća obavljaju istu gospodarsku djelatnost, ni pojedinačni poduzetnik ni član društva s kontrolnim udjelom u grupi ne bi trebao biti primoran na sklapanje naplatnih ugovora o uslugama sa „svojim" poduzećem da kao porezni obveznik može odbiti pretporez [8] kako bi PDV za njega bio neutralan.

35. Ako Sud stoga ubuduće prizna da vladajući holding obavlja neizravnu gospodarsku djelatnost i bez pružanja usluga svojim društvima kćerima uz naknadu i da je u tom pogledu porezni obveznik, ubuduće se u tom pogledu ne bi javljali brojni sporni slučajevi. U protivnom će ostati poticaj da se u slučaju holding društava pružaju naoko umjetne usluge uz naknadu. U tom će se slučaju i dalje sporiti ili oko iznosa odbitka pretporeza holdinga [9] ili – kao u ovom slučaju – o visini oporezivog iznosa usluga koje se pružaju društvima kćerima. Potonje je osobito zahtjevno jer je zapravo – kao što se to pojašnjava u točki 26. i sljedećima ovog mišljenja – riječ samo o pravilnom odbitku pretporeza holdinga.

B. Prvo prethodno pitanje

36. Prvo prethodno pitanje odnosi se utvrđivanje oporezivog iznosa. Načelno je za to u skladu s člankom 73. Direktive o PDV-u mjerodavna naknada koju je dobio pružatelj usluge. Na temelju članka 80. država članica može, radi sprečavanja utaje ili izbjegavanja poreza, u određenim slučajevima povezanosti između pružatelja i primatelja usluge utvrditi da oporezivi iznos čini tržišna vrijednost. U skladu s člankom 72. tržišna vrijednost je puni iznos koji bi primatelj u istoj prodajnoj fazi platio za sličnu (u ovom slučaju) uslugu. Troškovi poreznog obveznika za pružanje usluga uzimaju se u obzir samo ako se ne može utvrditi slična usluga.

37. Sud koji je uputio zahtjev u pogledu utvrđivanja tržišne vrijednosti u skladu s člankom 72. Direktive o PDV-u nastoji doznati jesu li usluge upravljanja koje holding pruža svojim društvima kćerima jedinstvene usluge za koje treba utvrditi *jednu* jedinstvenu tržišnu vrijednost.

38. Stoga u svrhu odgovora na to pitanje najprije treba pojasniti pruža li holding u ovom slučaju jedinstvenu uslugu ili više njih, koje treba ocijeniti zasebno (odjeljak 1.). Tek se nakon toga može ocijeniti kako treba izračunati tržišnu vrijednost (odjeljak 2.).

[7] Vidjeti osobito u području poreznih oslobođenja: presude od 28. lipnja 2007., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust und The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, t. 26.); od 4. svibnja 2006., Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, t. 53.); od 3. travnja 2003., Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, t. 24.); od 10. rujna 2002., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, t. 30.) i od 7. rujna 1999., Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, t. 20.).

[8] Vidjeti moje mišljenje u predmetu Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, t. 47.).

[9] To je nedavno navedeno u presudi od 8. rujna 2022., Finanzamt R (Odbitak PDV-a povezan s ulogom člana društva) (C-98/21, EU:C:2022:645).

1. Jedinstvenost usluge

a) Kriterij za jedinstvenost skupa usluga

39. U ustaljenoj sudskoj praksi Sud polazi od toga da za potrebe PDV-a svaku uslugu općenito valja smatrati različitom i neovisnom [10]. To proizlazi iz članka 1. stavka 2. drugog podstavka te članka 2. Direktive o PDV-u [11]. To vrijedi čak i ako između više usluga postoji određena povezanost jer imaju jedinstveni ekonomski cilj [12].

40. Međutim, to načelo neovisnosti svake usluge nije apsolutno. Naime, transakcije se *ne* bi smjele *umjetno rastavljati* kako se ne bi utjecalo na funkcionalnost sustava PDV-a [13]. Stoga je tretman skupa usluga s obzirom na PDV u raskoraku između, s jedne strane, načela neovisnosti usluga i, s druge strane, zabrane umjetnog rastavljanja jedinstvenih transakcija. Sud je u tom pogledu utvrdio dva odstupanja od načela neovisnosti usluge, odnosno, kao prvo, jedinstvene složene usluge i, kao drugo, pomoćne usluge koje nisu neovisne [14].

b) Nepostojanje pomoćnih usluga i jedinstvene složene usluge

41. Smatra se da usluga nije neovisna i da je pomoćna glavnoj usluzi kada za klijente ne predstavlja cilj sam po sebi, nego sredstvo za korištenje isporučiteljevom glavnom uslugom pod najboljim uvjetima [15]. Sud koji je uputio zahtjev utvrdio je da je holding svojim društvima kćerima pružao usluge upravljanja, financijske usluge te usluge upravljanja nekretninama, usluge u vezi s vrijednosnim papirima, usluge u području informacijske tehnologije i usluge upravljanja ljudskim resursima. Nijedna od tih usluga nije pomoćna usluga drugim uslugama koja o njima ovisi. Naime, svaka od navedenih usluga ima vlastito, originalno obilježje i nijedna od usluga nije s obzirom na svoj cilj podređena drugoj usluzi.

42. Ne postoji ni jedinstvena složena usluga. Što se tiče jedinstvene složene usluge, više sastavnica usluge čini jedinstvenu uslugu *sui generis*. Riječ je o jedinstvenoj usluzi kada su dva ili više elemenata ili radnje koje izvrši porezni obveznik tako usko povezani da *objektivno* čine jednu

[10] Presude od 2. srpnja 2020., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, t. 23.); od 18. siječnja 2018., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, t. 22.) i od 10. ožujka 2011., Bog i dr. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, t. 53.)

[11] Vidjeti moje mišljenje u predmetu Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, t. 16.) i navedenu sudsku praksu.

[12] Vidjeti moje mišljenje u predmetu Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, t. 18.); vidjeti presudu od 4. rujna 2019., KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, t. 44.), a u tom smislu i presudu od 17. siječnja 2013., BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, t. 42.).

[13] Presude od 2. srpnja 2020., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, t. 23.); od 18. siječnja 2018., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, t. 22.); od 16. travnja 2015., Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, t. 44.); od 10. ožujka 2011., Bog i dr. (C-497/09, C-499/09, C-501/09 i C-502/09, EU:C:2011:135, t. 53.) i od 25. veljače 1999., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, t. 29.)

[14] Vidjeti moje mišljenje u predmetu Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, t. 20. i 21.).

[15] Vidjeti moje mišljenje u predmetu Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, t. 34.), kao i presude od 18. siječnja 2018., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, t. 23.); od 10. studenoga 2016., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, t. 71.); od 21. veljače 2008., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, t. 52.); od 15. svibnja 2001., Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, t. 45.) i od 25. veljače 1999., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, t. 30.).

ekonomski nerazdvojivu isporuku čije bi zasebno razmatranje bilo umjetno [16]. Sud utvrđuje je li to slučaj time što određuje karakteristična obilježja [17] i stoga prirodu određene transakcije [18] s „gledišta prosječnog potrošača” [19] [20].

43. Nerazdvojivost sastavnica usluge nije vidljiva u ovom slučaju. Naprotiv, u pogledu usluga holdinga (upravljanje, financiranje te upravljanje nekretninama, informacijske tehnologije i upravljanje ljudskim resursima) riječ je o pet različitih usluga s vlastitim obilježjima. U tom pogledu ništa ne mijenja ni kombinacija takvih usluga jer se i dalje mogu prepoznati njihova individualna obilježja. Stoga, prema općeprihvaćenom stajalištu, nije riječ o jedinstvenoj usluzi *sui generis*. Usluge koje je pružio holding dostupne su i zasebno. Na tržištu te usluge pružaju specijalizirani pružatelji usluga. Nije uopće nužno da se takve usluge steknu kao skup.

44. Točno je da su društva kćeri platila jedinstvenu cijenu za usluge. Iako taj pokazatelj načelno ide u prilog postojanju jedinstvene složene usluge [21], on u slučajevima povezanih poduzeća ima sekundarnu važnost. Naime, grupa bi inače sama mogla utjecati na ocjenu usluga s obzirom na PDV ugovaranjem jedinstvene naknade ili više zasebnih naknada. Stoga jedinstvena naknada u ovom slučaju ne isključuje pretpostavku zasebnih usluga.

45. U tom kontekstu usluge holdinga – kao što to s pravom naglašava i Komisija – treba ocijeniti zasebno. U skladu s utvrđenjima koja je priopćio sud koji je uputio zahtjev riječ je o pet različitih usluga pruženih društvima kćerima holdinga.

2. Utvrđivanje tržišne vrijednosti

46. Nadalje, sud koji je uputio zahtjev nastoji doznati utvrđuje li se tržišna vrijednost usluga holdinga na temelju referentne cijene u skladu s člankom 72. prvim stavkom Direktive o PDV-u ili na temelju troškova holdinga u skladu s člankom 72. drugim stavkom točkom 2. te direktive.

47. To u skladu s tekstom odredbe ovisi o tome „može [li se] utvrditi slična isporuka […] usluga”. Troškovi holdinga mogu se uzeti u obzir za utvrđivanje tržišne vrijednosti samo ako to nije slučaj.

48. Zadaća je suda koji je uputio zahtjev utvrditi mogu li se za usluge holdinga utvrditi referentne cijene na slobodnom tržištu i koliko one eventualno iznose. Budući da pet usluga holdinga treba ocijeniti zasebno, vjerojatno je moguće utvrđivanje referentnih cijena.

[16] Presude od 2. srpnja 2020., Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, t. 23.); od 19. prosinca 2018., Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, t. 33.); od 18. siječnja 2018., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, t. 22.); od 10. studenoga 2016., Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, t. 70.) i od 29. ožujka 2007., Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, t. 23.)

[17] Presude od 29. ožujka 2007., Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, t. 22.) i od 27. listopada 2005., Levob Verzekeringen i OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, t. 20.)

[18] Presude od 18. siječnja 2018., Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, t. 30.); od 27. rujna 2012., Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, t. 18.) i od 25. veljače 1999., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, t. 29.). Nasuprot tomu, presude u izvorniku (odnosno u francuskoj jezičnoj verziji) koriste uvijek isti pojam: „éléments caractéristiques”.

[19] Presude od 19. srpnja 2012., Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, t. 21.); od 2. prosinca 2010., Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, t. 26.) i od 25. veljače 1999., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, t. 29.)

[20] Vidjeti u tom pogledu i moje mišljenje u predmetu Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, t. 22.).

[21] Rješenje od 19. siječnja 2012., Purple Parking i Airparks Services (C-117/11, neobjavljeno, EU:C:2012:29, t. 35.) i presuda od 25. veljače 1999., CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, t. 31.)

49. Kad je riječ o dijelu u kojem je holding od nepoznatih trećih osoba nabavio usluge koje je pružio svojim društvima kćerima, nema naznaka koje onemogućuju da se naknada koju je platio holding smatra referentnom cijenom. Naime, može se pretpostaviti da cijena plaćena među nepoznatim trećim osobama odgovara tržišnoj vrijednosti usluge.

3. Zaključak o prvom prethodnom pitanju

50. Tržišnu vrijednost za pojedinačne usluge holdinga treba utvrditi zasebno na temelju referentnih cijena u skladu s člankom 72. prvim stavkom Direktive o PDV-u. U ovom se slučaju ne može pretpostaviti da je riječ o nerazdvojivom skupu usluga za koji ne postoji referentna cijena.

C. Podredno: drugo prethodno pitanje

51. Drugim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev nastoji doznati kako treba utvrditi „trošak pružanja usluge za poreznog obveznika" u skladu s člankom 72. drugim stavkom točkom 2. Direktive o PDV-u. Sud koji je uputio zahtjev osobito pita može li se on utvrditi zbrajanjem svih troškova poreznog obveznika ako se njegove izlazne usluge svode na upravljanje društvima kćerima i ako je od duga na ime PDV-a odbio sve iznose pretporeza za svoje ulazne usluge. Međutim, to se pitanje u ovom sporu postavlja samo ako se može pretpostaviti da je riječ o nerazdvojivom skupu usluga za koji ne postoji referentna cijena. Stoga se na njega odgovara samo podredno.

1. Nužni uvjet iz članka 80. Direktive o PDV-u: opasnost od utaje ili izbjegavanja poreza

52. Međutim, primjena tržišne vrijednosti najprije zahtijeva da je relevantan članak 80. stavak 1. prva rečenica Direktive o PDV-u, odnosno treba postojati opasnost od utaje ili izbjegavanja poreza. Inače u skladu s člankom 73. te direktive oporezivi iznos predstavlja sve ono što potroši primatelj usluge.

53. Budući da je holding za usluge od svojih društava kćeri dobio naknadu, u skladu s člankom 73. Direktive o PDV-u načelno ta stvarno dobivena vrijednost [22] predstavlja iznos oporeziv PDV-om. Dakle, visinu oporezivog iznosa nije utvrdio zakonodavac, nego ga samostalno utvrđuju porezni obveznik i primatelj usluge. Mjerodavan je iznos koji primatelj usluge mora potrošiti kako bi dobio uslugu. S gledišta PDV-a načelno nije relevantno je li taj iznos veći ili manji od tržišne vrijednosti.

54. Sama činjenica da odbitak pretporeza za ulazne usluge premašuje porezni dug na ime izlaznih usluga pritom – to s pravom naglašava holding u svojem pisanom očitovanju – ne upućuje na utaju ili izbjegavanje poreza [23]. Čak ni prodaja robe ispod uobičajene tržišne cijene ne predstavlja opasnost od gubitka poreznih prihoda jer – kao što to pravilno naglašava i Komisija – načelo nepristrane transakcije načelno nije relevantno u slučaju PDV-a (zbog njegove prirode kao neizravnog poreza na potrošnju). To još više ne predstavlja opasnost od utaje ili izbjegavanja poreza. Treba oporezovati primatelja usluge (a ne pružatelja usluge) i naposljetku će se on i oporezovati u skladu s njegovim troškom (a ne u skladu s uobičajenim troškom) za proizvod (isporuka robe ili usluga).

[22] Presuda od 26. travnja 2012., Balkan and Sea Properties (C-621/10 i C-129/11, EU:C:2012:248, t. 43. i navedena sudska praksa)

[23] To odgovara i ustaljenoj sudskoj praksi Suda – vidjeti osobito presudu od 17. listopada 2018., Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, t. 24. i sljedeće) i od 29. svibnja 1997., Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, t. 26.).

55. Okolnost da pružatelj usluge nije ostvario nikakvu dobit također nije relevantna za zakonodavstvo o PDV-u (vidjeti osobito članak 9. Direktive o PDV-u: „gospodarsku aktivnost […], bez obzira na […] rezultate te aktivnosti"). Stoga rizik koji se nastoji suzbiti člankom 80. Direktive o PDV-u ne može proizlaziti iz iznosa cijene i poreznog prihoda koji na temelju njega nastaje. Prema tome, u zakonodavstvu o PDV-u prihvaća se cijena koja ne pokriva troškove između poreznog obveznika i primatelja usluge.

56. Međutim, ako su porezni obveznik (holding) i primatelj usluge (društvo kći) povezana poduzeća, određivanje cijene između njih osjetljivo je s gledišta PDV-a zbog jednog drugog razloga. To pokazuju sljedeći primjeri u kojima se polazi od stope PDV-a od 20 %:

57. Holding od treće osobe stječe uslugu za 120 (uključujući PDV u visini od 20) i preprodaje je uz naknadu društvu kćeri. Društvo kći nema pravo na odbitak pretporeza jer izvršava transakcije oslobođene poreza. U slučaju prodajne cijene od 120 izjednačavaju se odbitak pretporeza i porezni dug holdinga, tako da društvo kći treba platiti PDV u visini od 20. Ne bi moglo neutralizirati taj PDV zato što nema pravo na odbitak pretporeza. Posljedično, grupa treba platiti PDV u visini od 20 koji se ne može odbiti. Isti rezultat bio bi i u slučaju pojedinačnog poduzetnika koji zbog svojih transakcija oslobođenih poreza nema pravo na odbitak pretporeza.

58. Suprotno tomu, u slučaju prodajne cijene od 60, holding bi i dalje imao pravo na odbitak pretporeza od 20, ali porezni dug još samo u visini od 10 (20/120 od 60), tako da bi društvo kći trebalo platiti samo PDV u visini od 10. Grupa bi tako upola smanjila opterećenja povezana s isključenjem društva kćeri iz odbitka pretporeza. Posljedično, za usko povezana poduzeća postoje interes i mogućnost da se u takvim slučajevima ne ugovori kupovna cijena, nego niža cijena. Pojedinačni poduzetnik ne bi imao tu mogućnost. Iz posebne povezanosti pružatelja i primatelja usluge proizlazi rizik u vezi s PDV-om (stvaranje neopravdanog odbitka pretporeza, u ovom slučaju na razini grupe), koji se nastoji suzbiti člankom 80.

59. Stoga države članice u slučajevima iz članka 80. Direktive o PDV-u PDV iznimno [24] ne mogu izračunati na temelju stvarne naknade, nego na temelju više tržišne vrijednosti u skladu s člankom 72. Člankom 80. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u zahtijeva se da se pruži usluga među povezanim poduzećima, da primatelj usluge nema puno pravo na odbitak pretporeza i da postoji opasnost od utaje ili izbjegavanja poreza. Ako su ispunjeni ti uvjeti, tržišna vrijednost u smislu članka 72. uspoređuje se sa stvarnom naknadom. Ako je naknada niža od tržišne vrijednosti, tržišna vrijednost predstavlja iznos oporeziv PDV-om.

60. Između stranaka nije sporno da su holding i njegova društva kćeri povezana poduzeća i da primatelji usluga (društva kćeri) nemaju puno pravo na odbitak pretporeza. U skladu s tim samo treba ispitati postoji li i u kojem opsegu opasnost od utaje ili izbjegavanja poreza.

61. Utaja ili izbjegavanje poreza su, međutim, sami po sebi isključeni u određenim okolnostima. To je slučaj ako činjenično stanje koje je prouzročio porezni obveznik ne predstavlja opasnost od gubitka poreznih prihoda.

[24] U pogledu iznimne prirode članka 80. vidjeti izričito presudu od 26. travnja 2012., Balkan and Sea Properties (C-621/10 i C-129/11, EU:C:2012:248, t. 45.). U pogledu iznimne prirode u okviru prethodne odredbe vidjeti presudu od 29. svibnja 1997., Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, t. 24.).

62. Ipak, ako se roba isporučuje ili usluge pružaju po umjetno niskoj ili visokoj cijeni koja je ugovorena između uključenih strana, koje obje imaju puno pravo na odbitak pretporeza, u toj fazi ne može doći do utaje ili izbjegavanja poreza [25]. U takvom slučaju za visinu ukupnog opterećenja grupe PDV-om (načelno [26]) nije bitno koriste li se društva kćeri izravno vanjskim uslugama ili kupuje li holding najprije te usluge i zatim ih preprodaje društvima kćerima po nižoj ili višoj cijeni.

63. Opasnost od gubitka poreznih prihoda ne postoji ni zbog usluga koje se pružaju unutar grupe ako u slučaju troškova društva koje pruža usluge (holding) nije nastala obveza obračuna PDV-a (primjerice prilikom isplate plaća). Odlučujuće je to što holding u tom pogledu ne može zatražiti odbitak pretporeza. U tom opsegu – za razliku od onog što vjerojatno smatra švedska porezna uprava – djelomično isključenje primatelja njegove usluge (odnosno društava kćeri) iz odbitka pretporeza nema učinak. Ne dolazi do neopravdanog odbitka pretporeza na razini grupe. I pojedinačni poduzetnik sa sličnim troškovima i sličnom gospodarskom djelatnošću oporezovao bi se PDV-om u istom opsegu kao i grupa.

64. U skladu s tim, postoji opasnost od gubitka poreznih prihoda ako holding, kao prvo, prima usluge oporezive PDV-om, kao drugo, ako društva kćeri nemaju pravo na puni odbitak pretporeza i ako, kao treće, holding preprodaje kupljene usluge društvima kćerima uz naknadu manju od kupovne cijene. Ako holding u takvom slučaju (u okviru „upravljanja uz naknadu" koje Sud zahtijeva) dalje daje svoje ulazne usluge društvima kćerima po umjetno niskoj cijeni, grupa može djelomično umanjiti opterećenja PDV-om povezana s nepostojećim pravom društava kćeri na odbitak pretporeza.

65. Međutim, to nije moguće ako troškovi holdinga nisu opterećeni PDV-om. U tom pogledu ne postoji opasnost od gubitka poreznih prihoda. To vrijedi čak i u slučaju kad primatelji usluge (društva kćeri) nemaju puno pravo na odbitak pretporeza. Nemogućnost da bude relevantan odbitak pretporeza primatelja usluge u svrhu utvrđivanja opasnosti od gubitka poreznih prihoda proizlazi već iz toga da se to obilježje zasebno navodi u članku 80. stavku 1. točki (a) Direktive o PDV-u. To obilježje bilo bi suvišno kad bi ga istodobno trebalo ispitati prilikom utvrđivanja postojanja opasnosti od utaje ili izbjegavanja poreza.

66. Pravna relevantnost okolnosti da su ulazne usluge bile opterećene pretporezom vidljiva je i s obzirom na članak 16. prvi podstavak i članak 26. stavak 1. točku (a) Direktive o PDV-u. Naime, njima se za fikciju kao usluge pružene uz naknadu (i time za povećanje oporezivog iznosa) također zahtijeva da su ulazne usluge koje se bez naknade pružaju dalje rezultirale pravom na odbitak pretporeza. U konačnici, i člankom 80., u vezi s člankom 72., te člankom 16. prvim podstavkom i člankom 26. stavkom 1. točkom (a) Direktive o PDV-u nastoji se ostvariti isti cilj. Trebalo bi ispraviti odbitak pretporeza one osobe koja bez naknade ili uz dio naknade dalje isporučuje robu ili usluge trećim osobama.

67. Ako se polazi od utvrđenja koja je priopćio sud koji je uputio zahtjev, to znači da se članak 80. stavak 1. točka (a) Direktive o PDV-u može primijeniti samo za otprilike polovicu izlaznih usluga holdinga (otprilike 14 milijuna švedskih kruna). Naime, točno je da je holding u ekonomskom smislu sve svoje troškove pripisao svojim izlaznim uslugama, ali je samo otprilike polovica njegovih troškova bila opterećena PDV-om. Eventualno u pogledu tog iznosa može postojati opasnost od gubitka poreznih prihoda u smislu članka 80. Direktive o PDV-u.

[25] Presuda od 26. travnja 2012., Balkan and Sea Properties (C-621/10 i C-129/11, EU:C:2012:248, t. 47.)

[26] Iznimka vrijedi za stjecanje imovine čija bi daljnja uporaba mogla dovesti do ispravka odbitka pretporeza u skladu s člankom 184. i sljedećima Direktive o PDV-u.

2. Mjerodavnost troškova holdinga

68. Ako se primijeni članak 80. Direktive o PDV-u, treba utvrditi tržišnu vrijednost usluga u skladu s člankom 72. te direktive. Ona u skladu s člankom 72. prvim stavkom ponajprije proizlazi iz iznosa koji bi primatelj obično morao platiti za sličnu isporuku robe ili usluga. Samo ako sud koji je uputio zahtjev zaključi da se ne mogu utvrditi referentne cijene, u skladu s člankom 72. drugim stavkom točkom 2. Direktive o PDV-u tržišnu vrijednost predstavljaju troškovi holdinga za pružanje usluge (vidjeti u tom pogledu razmatranja iznesena već u vezi s prvim prethodnim pitanjem, točke 44. i sljedeće).

69. Međutim, paušalno i automatsko uključivanje svih troškova holdinga u spornoj kalendarskoj godini u izračun, kao što je to učinio tuženik, dovelo bi do netočnih rezultata. Naprotiv, tržišnu vrijednost treba zasebno izračunati za svaku uslugu – kao što to s pravom naglašava i Komisija – i stoga se ne može utvrditi na temelju ukupnih troškova u jednoj godini. Primjerice, troškovi za buduće stjecanje udjela (ili uvrštenje holdinga na burzu) ni na koji način nisu povezani s uslugama koje se pružaju trenutačnim društvima kćerima. Stoga oni ne mogu utjecati ni na oporezivi iznos tih usluga.

70. Tomu valja dodati da se određeni troškovi opterećeni pretporezom amortiziraju tek tijekom dugoročnog razdoblja [27]. Stoga su upravo u slučaju većih ulaganja viškovi pretporeza svojstveni sustavu. Tako bi podatkovni centar koji uspostavlja holding kako bi društvima kćerima mogao pružati usluge u području informacijske tehnologije uz naknadu u godini uspostavljanja doveo do visokih troškova (s visokim opterećenjem PDV-om), koje se može neutralizirati u okviru odbitka pretporeza na razini holdinga.

71. Ne bi odražavalo gospodarsku stvarnost kad bi se takvi troškovi ulaganja u godini njihova plaćanja u cijelosti uključili u utvrđivanje tržišne vrijednosti usluge koja je na temelju njih pružena u istoj godini. Naprotiv, te troškove treba pripisati i uslugama nadolazećih godina. Iako se taj aspekt izravno ne spominje u tekstu članka 72. Direktive o PDV-u, ipak ga treba uzeti u obzir u okviru zakonodavstva o PDV-u.

72. S jedne strane, Sud je već izričito odlučio da čak ni tržišno uobičajena cijena koja je manja od troška ne omogućuje primjenu članka 80. Direktive o PDV-u [28]. Međutim, u okviru tržišno uobičajene cijene dugoročni troškovi ulaganja raspoređuju se na više godina. S druge strane, to pokazuje, primjerice, odredba članka 187. Direktive o PDV-u, u skladu s kojom se odbitak pretporeza za troškove ulaganja u slučaju promjene odnosâ ne ispravlja odmah, nego isto tijekom višegodišnjeg razdoblja [29]. Ta ocjena i ondje navedena razdoblja – na koja države članice djelomično mogu utjecati – mogu se po analogiji primijeniti u ovom slučaju. Posljedično, pojam troška koji se upotrebljava u članku 72. drugom stavku točki 2. Direktive o PDV-u treba teleološki ograničiti.

3. Zaključak o drugom prethodnom pitanju

73. U skladu s tim, na drugo prethodno pitanje (podredno) treba odgovoriti na način da se tržišna vrijednost usluga upravljanja koje se pružaju unutar grupe u skladu s člankom 80., u vezi s člankom 72. Direktive o PDV-u, ne može utvrditi paušalnim zbrajanjem svih troškova holdinga u

[27] Vidjeti u pogledu te ideje i presudu od 29. svibnja 1997., Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, t. 29.).

[28] Presuda od 29. svibnja 1997., Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, t. 26.) – još u pogledu prethodne odredbe.

[29] Vidjeti u tom pogledu i presudu od 14. rujna 2006., Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, t. 24. i sljedeće).

određenoj kalendarskoj godini. Naprotiv, treba uključiti samo troškove opterećene PDV-om. Pritom valja uzeti u obzir da troškove treba pripisati određenim izlaznim uslugama. Zbog toga se troškovi za kapitalna dobra eventualno mogu razmjerno uzeti u obzir u godini njihova nastanka.

VI. Zaključak

74. Stoga predlažem da se na prethodna pitanja koja je uputio Högsta Förvaltningsdomstol (Vrhovni upravni sud, Švedska) odgovori na sljedeći način:

Članke 72. i 80. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da različite usluge upravljanja (u ovom slučaju: usluge upravljanja poduzećem, financijske usluge te usluge upravljanja nekretninama, usluge u području informacijske tehnologije i usluge upravljanja ljudskim resursima) koje vladajući holding pruža svojim društvima kćerima nipošto ne predstavljaju uvijek jedinstvene usluge za koje je unaprijed isključena mogućnost utvrđivanja referentne vrijednosti u smislu članka 72. prvog stavka te direktive.