Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2025 m. kovo 6 d.[1]

Byla C-808/23

Högkullen AB
prieš
Skatteverket

(*Högsta förvaltningsdomstol* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Švedija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisė – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema (pridėtinės vertės mokestis) – Direktyva 2006/112/EB – 72 straipsnis – Atviros rinkos kaina – 80 straipsnis – Apmokestinamosios vertės perskaičiavimas – Kontroliuojančioji bendrovė, teikianti tik apmokestinamąsias paslaugas savo patronuojamosioms bendrovėms – Atviros rinkos kainos apskaičiavimas – Mokesčių slėpimo ar vengimo prevencija“

I. Įvadas

1. Šiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo prašoma atsakyti į klausimą, kuris be jo paties jurisprudencijos greičiausiai nebūtų kilęs. Taip yra dėl to, kad, remiantis vadinamąja jurisprudencija dėl kontroliuojančiųjų bendrovių[2], patronuojančioji bendrovė, veikianti kaip kontroliuojančioji bendrovė, apmokestinamasis asmuo, kaip tai suprantama pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos[3] (toliau – PVM direktyva) 9 straipsnį, yra tik tuomet, kai ji savo patronuojamąsias bendroves „valdo už atlygį“. Pagal šią jurisprudenciją „kontroliuojančiosios bendrovės dalyvavimas valdant savo patronuojamąją bendrovę“ – jei tai daroma už atlygį – yra ekonominė veikla. Tai apima, be kita ko, administracinių, finansinių, komercinių ir techninių paslaugų teikimą[4]. Praktikoje į tai buvo sureaguota kuriant įvairius darinius, dėl kurių kyla tolesnių klausimų.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 Pirmiausia 1991 m. birželio 20 d. Sprendime *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, 13 punktas); taip pat žr. 2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Finanzamt R (PVM, susijusio su nario įnašu, atskaita)* (C-98/21, EU:C:2022:645, 41 ir paskesni punktai), 2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:888, 30 ir paskesni punktai) ir 2018 m. spalio 17 d. Sprendimą *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 16 ir paskesni punktai).

3 OL L 347, 2006, p. 1, byloje reikšmingu laikotarpiu galiojusios redakcijos.

4 Remiantis 2018 m. liepos 5 d. Sprendimu *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 45 punktas), sąvoka „kapitalo dalies valdymas“ apima ir pastato nuomą.

2. Šiuo atveju dominuojanti nekilnojamojo turto bendrovių grupės kontroliuojančioji bendrovė už atlygį „aktyviai valdė“ savo patronuojamąsias bendroves. Ji teikė įvairias paslaugas, be kita ko, susijusias su įmonių valdymu ir infrastruktūros perleidimu. Kitokios veiklos kontroliuojančioji bendrovė nevykdė. Tam, kad galėtų teikti minėtas paslaugas, ji turėjo patirti reikšmingų išlaidų, taip pat daryti ilgalaikes investicijas. Byloje reikšmingais 2016 m. kontroliuojančiosios bendrovės išlaidos kelis kartus viršijo pajamas, gautas iš patronuojamosioms bendrovėms suteiktų paslaugų.

3. Remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija, tokia kontroliuojančiosios bendrovės veikla už atlygį yra ekonominė veikla ir, nesant atleidimo nuo mokesčio, visa ji apmokestinama PVM. Patronuojamųjų bendrovių veikla, priešingai, šiuo atveju iš dalies atleidžiama nuo PVM. Dėl to patronuojamosios bendrovės negali viso dydžio PVM sumų už pirkimo paslaugas (kurias joms suteikė kontroliuojančioji bendrovė) atskaityti iš mokėtino PVM sumos. Vis dėlto kontroliuojančioji bendrovė atliko viso dydžio pirkimo mokesčio atskaitą ir pervedė PVM, susijusį su jos už atlygį suteiktomis paslaugomis. Kai šių paslaugų pirkimo ir perpardavimo kainos yra tapačios, šis procesas bendrovių grupėje PVM teisės aspektu yra neutralus. Visgi kai, perskaičiavus patronuojamosioms bendrovėms taikomą kainą, ji yra mažesnė nei kontroliuojančiosios bendrovės mokėta pirkimo kaina, bendrovių grupė PVM teisės aspektu gauna naudos.

4. Pirma apibūdinta konstrukcija paskatino mokesčių administratorių perskaičiuoti kontroliuojančiosios bendrovės paslaugų PVM apmokestinamąją vertę. To pagrindas yra PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalies a punktas. Pagal šią teisės normą valstybėms narėms suteikiama galimybė tam tikrais atvejais tarp susijusių įmonių teikiamas paslaugas apmokestinti ne pagal faktiškai sumokėtą atlygį, o pagal fiktyvią vertę (vadinamoji minimalioji apmokestinamoji vertė).

5. Mokesčių administratorius laikosi nuomonės, kad ši fiktyvi vertė (atviros rinkos kaina, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 72 straipsnį) šiuo atveju turi būti apskaičiuojama pagal kontroliuojančiosios bendrovės paslaugų savikainą. Kadangi kontroliuojančioji bendrovė visas jai atsiradusias pirkimo PVM sumas atskaitė iš mokėtino PVM sumos, mokesčių administratorius visas kontroliuojančiosios bendrovės išlaidas laikė jos pardavimo sandorių apmokestinamąja verte.

6. Taigi šiame procese Teisingumo Teismas turi – ir tai yra netiesioginė jo „kontroliuojančiųjų bendrovių jurisprudencijos“ pasekmė – patikslinti minimaliosios apmokestinamosios vertės taikymo sritį ir paaiškinti, ar apskaičiuojant atviros rinkos kainą iš tikrųjų gali būti įtraukiamos visos apmokestinamojo asmens išlaidos.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

7. Teisinis pagrindas pagal Sąjungos teisę yra toliau nurodyti PVM direktyvos straipsniai.

8. Direktyvos 73 straipsnyje kaip principas nustatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygį, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš

prekes ar paslaugas įsigyjančio asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šių sandorių kaina susijusias subsidijas.“

9. Šios direktyvos 80 straipsnio 1 dalies a punkte kaip išimtis nustatyta:

„1. Siekdamos užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui, valstybės narės toliau nurodytais atvejais gali imtis priemonių, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, atliekamo dalyvaujant šeimos nariams ar susijusiam su kitais artimais asmeniniais ryšiais, valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais ryšiais, kaip apibrėžė valstybė narė, apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina:

a) jeigu atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą, o prekes ar paslaugas gaunantis asmuo neturi teisės į viso PVM atskaitą pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius“.

10. Šios direktyvos 72 straipsnis susijęs su atviros rinkos kainos apskaičiavimu:

„Šioje direktyvoje „atviros rinkos kaina“ – visa suma, kurią, siekdamas gauti atitinkamas prekes ar paslaugas, tuo pardavimo metu, kuriuo įvyksta prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, prekes ar paslaugas įsigyjantis asmuo turėtų sumokėti nepriklausomam tiekėjui ar teikėjui sąžiningos konkurencijos sąlygomis tos valstybės narės, kurioje tiekimas yra apmokestinamas, teritorijoje.

Kai negalima nustatyti palyginamo prekių tiekimo ar prekių [paslaugų] teikimo, „atviros rinkos kaina“ – tai:

1) prekių atveju – suma, nemažesnė [ne mažesnė] už tų prekių ar panašių prekių įsigijimo kainą, arba, nesant įsigijimo kainos, tiekimo metu nustatyta savikaina;

2) paslaugų atveju – suma, nemažesnė [ne mažesnė] už visas apmokestinamojo asmens, teikiančio paslaugas, išlaidas.“

B. Švedijos teisė

11. Švedijoje PVM direktyvos 72, 73 ir 80 straipsniai į nacionalinę teisę buvo perkelti *Mervärdesskattelag* (1994:200) (toliau – PVM įstatymas) 1 skyriaus 9 straipsnio pirma pastraipa ir 7 skyriaus 2, 3 ir 3a straipsniais. Šiuo metu galiojanti nauja įstatymo redakcija (2023:200) šioje byloje dar netaikytina.

12. Pagal PVM įstatymo 1 skyriaus 9 straipsnio pirmą pastraipą paslaugos atviros rinkos kaina yra visa suma, kurią tuo pardavimo metu, kuriuo įvyksta paslaugos teikimas, paslaugą įsigyjantis asmuo turėtų sumokėti nepriklausomam teikėjui už tą paslaugą sąžiningos konkurencijos sąlygomis nacionalinėje teritorijoje. Pagal antrą pastraipą, kai negalima nustatyti palyginamo paslaugų teikimo, atviros rinkos kaina yra suma, kuri yra ne mažesnė už visas apmokestinamojo asmens, teikiančio paslaugą, išlaidas.

13. Pagal PVM įstatymo 7 skyriaus 2 ir 3 straipsnius apmokestinamoji vertė iš principo yra atlygis už prekę arba paslaugą.

14. PVM įstatymo 7 skyriaus 3a straipsnyje nustatyta, kad apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina, jei atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą, pirkėjas neturi teisės į viso PVM atskaitą, pardavėjas ir pirkėjas yra tarpusavyje susiję ir apmokestinamasis asmuo negali įtikinamai įrodyti, kad atlygis atitinka įprastą rinkos kainą.

III. Faktinės aplinkybės

15. *Högkullen AB* (toliau – kontroliuojančioji bendrovė), pagal Švedijos teisę įsteigta kapitalo bendrovė, yra dominuojanti bendrovių grupės patronuojančioji bendrovė. Bendrovių grupės ekonominę veiklą sudaro tai, kad jos iš viso 19 tiesioginių ir netiesioginių patronuojamųjų bendrovių valdo nekilnojamąjį turtą. Patronuojamųjų bendrovių veikla iš dalies yra neapmokestinama, taigi iš dalies negalima ir patronuojamosios bendrovės pirkimo paslaugų PVM atskaita (PVM direktyvos 168 straipsnis).

16. Kontroliuojančiosios bendrovės veikla yra tik paslaugų teikimas jos kontroliuojamoms patronuojamosioms bendrovėms už atlygį bendrovių grupės viduje. Tai – įmonių valdymo, finansavimo, taip pat nekilnojamojo turto, IT ir personalo valdymo paslaugos. Šios paslaugos yra apmokestinamos viso dydžio PVM.

17. Kontroliuojančioji bendrovė už suteiktas paslaugas byloje reikšmingais 2016 m. savo patronuojamosioms bendrovėms išrašė iš viso maždaug 2,3 mln. Švedijos kronų sąskaitą. Ji nurodė, kad šią sumą apskaičiavo pagal vadinamąjį išlaidomis grindžiamą metodą (*cost plus method*), kuris buvo sukurtas pelno mokesčio teisės srityje, visų pirma sandorių kainoms apskaičiuoti. Šiuo tikslu kontroliuojančioji bendrovė taikė paskirstymo modelį, pagal kurį tam tikra jos išlaidų, susijusių su įmonių valdymu, patalpomis, telefonu, IT, atstovavimu ir kelionėmis, dalis buvo priskirta pardavimo sandoriams. Akcininkų išlaidos, taip pat išlaidos, susijusios su buhalterine apskaita, auditu, akcininkų susirinkimu, kapitalo pritraukimu, planuojama nauja akcijų emisija ir įtraukimu į vertybinių popierių biržos sąrašus, atvirkščiai, su pardavimo paslaugomis, kontroliuojančiosios bendrovės manymu, nėra susijusios. Dėl to ji, apskaičiuodama atlygį už suteiktas paslaugas, į šias išlaidas neatsižvelgė.

18. Byloje reikšmingais metais kontroliuojančiosios bendrovės bendros išlaidos sudarė maždaug 28 mln. Švedijos kronų. Maždaug pusė šios sumos teko PVM apmokestinamoms pirkimo paslaugoms. Likusi suma teko nuo PVM atleidžiamoms pirkimo paslaugoms ir neapmokestinamosioms operacijoms, tokioms kaip darbo užmokesčio mokėjimas. Kontroliuojančioji bendrovė visas jai atsiradusias pirkimo PVM sumas atskaitė iš mokėtino PVM sumos. Tai buvo susiję ir su pirkimo paslaugomis, į kurias, apskaičiuojant atlygį už pardavimo paslaugas, nebuvo atsižvelgta.

19. Nesiginčijama dėl to, kad kontroliuojančioji bendrovė ir jos patronuojamosios bendrovės yra susijusios įmonės, kaip tai suprantama pagal Švedijos PVM įstatymo 7 skyriaus 3a straipsnį. Taip pat neabejojama, kad PVM direktyvos 72, 73 ir 80 straipsniai tinkamai perkelti į Švedijos teisę. Ginčo nekyla ir dėl kontroliuojančiosios bendrovės teisės į pirkimo mokesčio atskaitą apimties. Mokesčių administratorius, akivaizdu, preziumuoja, kad visos pirkimo PVM apmokestinamos pirkimo paslaugos turi būti tiesiogiai priskiriamos apmokestinamosioms pardavimo paslaugoms, suteiktoms patronuojamajai bendrovei.

20. Šalys ginčijasi tik dėl to, ar kontroliuojančiosios bendrovės mokėtino PVM apmokestinamoji vertė yra patronuojamųjų bendrovių sumokėtas atlygis, ar didesnė suma.

21. *Skatteverk* (mokesčių administratorius, toliau – atsakovas) laikosi nuomonės, kad atlygis, kurį kontroliuojančioji bendrovė taikė už savo pardavimo paslaugas, yra mažesnis už atviros rinkos kainą. Dėl to atsakovas nusprendė perskaičiuoti pardavimo paslaugų apmokestinamąją vertę ir pagal PVM įstatymo 7 skyriaus 3a straipsnį ją padidinti. Atsakovo nuomone, kontroliuojančiosios bendrovės pardavimo sandoriai yra viena paslauga. Palygintinos kainos už šią paslaugą rinkoje nėra, taigi atviros rinkos kaina atitinka bent jau paslaugos teikimo išlaidų sumą. Kadangi kitų paslaugų kontroliuojančioji bendrovė neteikė, atsakovas apmokestinamąja verte laikė visą byloje reikšmingais metais patirtų išlaidų sumą, t. y. 28 mln. Švedijos kronų. Tuo remdamasis atsakovas apskaičiavo kontroliuojančiosios bendrovės mokėtiną PVM.

22. Kontroliuojančioji bendrovė dėl šio atsakovo sprendimo pateikė skundą pirmosios instancijos teismui. Šis teismas panaikino atsakovo sprendimą motyvuodamas tuo, kad ne visos kontroliuojančiosios bendrovės išlaidos tenka patronuojamosioms bendrovėms suteiktoms paslaugoms. Visų pirma didelė dalis išlaidų yra su galimu įtraukimu į vertybinių popierių biržos sąrašus susijusios papildomos sąnaudos. Tai neturi nieko bendro su pardavimo sandoriais.

23. Išnagrinėjus atsakovo apeliacinį skundą, pirmosios instancijos teismo sprendimas buvo panaikintas. Buvo paliktas galioti atsakovo sprendimas motyvuojant tuo, kad kontroliuojančioji bendrovė atskaitė visas jai atsiradusias pirkimo PVM sumas. Taigi visas išlaidas ji priskyrė savo ekonominei veiklai. Kadangi kontroliuojančiosios bendrovės ekonominė veikla yra tik patronuojamųjų bendrovių valdymas, nustatant atviros rinkos kainą reikia atsižvelgti į visas jos išlaidas. Kontroliuojančioji bendrovė dėl šio sprendimo pateikė apeliacinį skundą.

IV. Procesas dėl prejudicinio sprendimo priėmimo

24. *Högsta förvaltningsdomstol* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Švedija) kyla abejonių dėl atsakovo praktikos teisėtumo. Dėl to jis sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos du klausimus:

1. Ar taikant nacionalinės teisės nuostatas dėl apmokestinamosios vertės perskaičiavimo, kai patronuojančioji bendrovė savo patronuojamosioms bendrovėms teikia tokio pobūdžio paslaugas, kokios nagrinėjamos šioje byloje, su PVM direktyvos 72 ir 80 straipsniais suderinama tai, kad šios paslaugos visada laikomos unikaliomis paslaugomis, kurių atviros rinkos kaina negali būti nustatyta atliekant palyginimą, kaip numatyta 72 straipsnio pirmoje pastraipoje?

2. Ar taikant nacionalinės teisės nuostatas dėl apmokestinamosios vertės perskaičiavimo PVM direktyvos 72 ir 80 straipsniams neprieštarauja požiūris, pagal kurį visos patronuojančiosios bendrovės išlaidos, įskaitant kapitalo pritraukimo ir akcininkų išlaidas, yra išlaidos, kurias bendrovė patyrė teikdama paslaugas savo patronuojamosioms bendrovėms, kai vienintelė patronuojančiosios bendrovės veikla yra aktyvus jos patronuojamųjų bendrovių valdymas ir kai patronuojančioji bendrovė atskaitė visą pirkimo PVM, sumokėtą už įsigijimus?

25. Procese Teisingumo Teisme rašytines pastabas, be kontroliuojančiosios bendrovės ir atsakovo, dar pateikė Europos Komisija. Teisingumo Teismas nusprendė nerengti teismo posėdžio, kaip numatyta Procedūros reglamento 76 straipsnio 2 dalyje.

V. Teisinis vertinimas

A. Dėl prejudicinių klausimų konteksto: jurisprudencija dėl kontroliuojančiųjų bendrovių

26. Atsakovas mokesčių administratorius nesutinka su tuo, kad kontroliuojančioji bendrovė atliko viso savo pirkimo paslaugų (kiek joms buvo taikomas PVM) PVM atskaitą, nors bendrovių grupė (tiksliau, kontroliuojančiosios bendrovės kontroliuojamos patronuojamosios bendrovės) teikia iš dalies neapmokestinamas paslaugas išorės subjektams.

27. Panašią ekonominę veiklą vykdanti atskira įmonė taip pat galėtų atlikti tik dalies pirkimo PVM atskaitą. Jei bendrovių grupė veiktų ne pagal kontroliuojančiosios bendrovės struktūrą, o kaip atskira įmonė, su jos pačios valdymo išlaidomis susijusio PVM atskaita priklausytų nuo atskiros įmonės pardavimo sandorių. Tuomet dėl neapmokestinamųjų tam tikros veiklos sandorių pirkimo PVM atskaita būtų proporcingai apribojama. Be kita ko, tebebūtų galima ir įmonės valdymo išlaidų pirkimo PVM atskaita.

28. Vis dėlto kontroliuojančiosios bendrovės atveju, remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija[5], tai netaikytina, nes kontroliuojančioji bendrovė, kuri tik gauna dividendus, iš esmės nevykdo ekonominės veiklos, taigi nėra apmokestinamasis asmuo. Kas kita taikoma (tik) tuomet, kai dalyvavimas valdant kapitalą vykdomas su tiesioginiu arba netiesioginiu bendrovių, kurių kapitalo dalių turima, valdymu, neatsižvelgiant į kontroliuojančiosios įmonės, kaip akcininkės arba dalininkės, turimas teises[6].

29. Jei kontroliuojančioji bendrovė neteiktų už atlygį valdymo paslaugų patronuojamosioms bendrovėms, remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija dėl kontroliuojančiųjų bendrovių, ji apskritai neturėtų teisės į įmonės valdymo išlaidų PVM atskaitą pagal direktyvos 168 straipsnį.

30. Šios jurisprudencijos pasekmė yra tai, kad bet kuri bendrovių grupės, vykdančios apmokestinamuosius arba iš dalies apmokestinamuosius sandorius, kontroliuojančioji bendrovė, jei ji nori per PVM atskaitą neutralizuoti bendrovių grupės valdymo išlaidų PVM, turi už atlygį teikti paslaugas patronuojamosioms bendrovėms. Dėl to „konstruojamas“ paslaugų už atlygį teikimas tarp kontroliuojančiosios bendrovės ir patronuojamųjų bendrovių. Vargu ar tokiu atveju dar galima PVM atskaita remiantis bendrovių grupės sandoriais su išorės subjektais.

31. Jurisprudencija dėl kontroliuojančiųjų bendrovių buvo suformuota pavyzdžiu imant vien finansų kontroliuojančiąją bendrovę, kurios vienintelis veiklos tikslas yra kitų įmonių kapitalo dalių įsigijimas ir kuri pati veiklos nevykdo. Visos tokios bendrovės pajamos tėra dividendai – ne kaip atlygis už tam tikro turto naudojimą komerciniais tikslais, o tik kaip akcijų turėjimo rezultatas.

32. Iš tiesų vien finansų kontroliuojančioji bendrovė, kuri tik gauna dividendus iš įvairių kapitalo dalių turėjimo, ekonominės veiklos nevykdo. Vis dėlto kas kita pasakytina apie dominuojančią kontroliuojančiąją bendrovę, kuri valdo kontroliuojamas kapitalo dalis. Jos veiklos tikslas kaip tik yra ne tik kapitalo dalių įsigijimas, bet ir jų valdymas. Ji negali būti lyginama su tiesiog akcininku.

[5] Pirmiausia 1991 m. birželio 20 d. Sprendime *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, 13 punktas); taip pat žr. 2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Finanzamt R (PVM, susijusio su nario įnašu, atskaita)* (C-98/21, EU:C:2022:645, 41 ir paskesni punktai), 2018 m. lapkričio 8 d. Sprendimą *C&D Foods Acquisition* (C-502/17, EU:C:2018:888, 30 ir paskesni punktai) ir 2018 m. spalio 17 d. Sprendimą *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 16 ir paskesni punktai).

[6] 1991 m. birželio 20 d. Sprendimas *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, 13 ir 14 punktai).

Galimybei tokią bendrovę traktuoti kaip apmokestinamąjį asmenį tik tuomet, kai ji papildomai už atlygį teikia paslaugas patronuojamosioms bendrovėms, reikalingas pagrindimas. Ligšiolinėje jurisprudencijoje tokio pagrindimo nebuvo pateikta ir tai skatina kurti įvairius darinius. Tai aiškiai matyti ir šiuo atveju.

33. Jei nebūtų šios jurisprudencijos, apskritai nereikėtų taikyti jokio atskiro atlygio už „kapitalo dalių valdymą“ (pelno mokesčio teisės aspektu tikriausiai pakaktų paskirstyti išlaidas bendrovių grupės viduje), o teisė į PVM atskaitą kontroliuojančiajai bendrovei turėtų būti suteikiama tik proporcingai – atsižvelgiant į bendrovių, kurių kapitalo dalių ji turi, apmokestinamuosius pardavimo sandorius. Šiuo atveju kylančių klausimų dėl fiktyvios apmokestinamosios vertės taikymo nebekiltų. Tai būtų paprastas ir tikriausiai tinkamesnis sprendimas.

34. Iš tiesų ir teisinės formos neutralumo principas – kurį Teisingumo Teismas pripažįsta ir pabrėžia[7] – yra argumentas, kad abiem atvejais (atskiras verslininkas, vykdantis veiklą keliose srityse, ir dominuojantis bendrovių grupės, per patronuojamąsias bendroves vykdančios veiklą keliose srityse, akcininkas) įmonės valdymo išlaidos nuo PVM turi būti atleidžiamos vienoda apimtimi. Atskiras verslininkas ekonominę veiklą vykdo *tiesiogiai*, dominuojantis bendrovių grupės akcininkas – *netiesiogiai*, t. y. per kontroliuojamas patronuojamąsias bendroves. Jei abi įmonės vykdo tokią pačią ekonominę veiklą, nei atskiras verslininkas, nei dominuojantis bendrovių grupės akcininkas neturėtų būti priverstas su „savo“ įmone sudaryti paslaugų teikimo už atlygį sutarčių tam, kad kaip apmokestinamasis asmuo galėtų atlikti PVM atskaitą[8] ir taip neutralizuoti PVM.

35. Taigi jei Teisingumo Teismas ateityje pripažintų, kad dominuojanti kontroliuojančioji bendrovė, net jei neteikia paslaugų už atlygį savo patronuojamosioms bendrovėms, vykdo netiesioginę ekonominę veiklą ir šiuo atžvilgiu yra apmokestinamasis asmuo, nebekiltų daugybės su tuo susijusių ginčų. Priešingu atveju išliks paskata pagal kontroliuojančiosios bendrovės struktūrą veikiančioms bendrovėms už atlygį teikti dirbtinai atrodančias paslaugas. Tad vėl bus ginčijamasi arba dėl kontroliuojančiosios bendrovės pirkimo PVM atskaitos dydžio[9], arba – kaip šiuo atveju – dėl patronuojamosioms bendrovėms suteiktų paslaugų apmokestinamosios vertės dydžio. Pastarasis klausimas yra ypač sudėtingas, nes iš tikrųjų – kaip paaiškinta šios išvados 26 ir paskesniuose punktuose – kalbama tik apie pagrįstą kontroliuojančiosios bendrovės pirkimo PVM atskaitą.

B. Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

36. Pirmasis prejudicinis klausimas yra susijęs su apmokestinamosios vertės nustatymu. Pagal PVM direktyvos 73 straipsnį lemiamą reikšmę tam iš esmės turi atlygis, kurį gauna prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas. Pagal 80 straipsnį valstybė narė, siekdama užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui, esant tam tikram prekių tiekėjo ar paslaugų teikėjo ir jų gavėjo artumui, gali nustatyti, kad apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina. Pagal 72 straipsnį atviros rinkos kaina yra visa suma, kurią (šiuo atveju) paslaugos gavėjas tuo pardavimo metu, kuriuo įvyksta

[7] Žr. jau atleidimo nuo mokesčio srityje: 2007 m. birželio 28 d. Sprendimą *JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust ir The Association of Investment Trust Companies* (C-363/05, EU:C:2007:391, 26 punktas), 2006 m. gegužės 4 d. Sprendimą *Abbey National* (C-169/04, EU:C:2006:289, 53 punktas), 2003 m. balandžio 3 d. Sprendimą *Hoffmann* (C-144/00, EU:C:2003:192, 24 punktas), 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimą *Kügler* (C-141/00, EU:C:2002:473, 30 punktas) ir 1999 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Gregg* (C-216/97, EU:C:1999:390, 20 punktas).

[8] Žr. mano išvadą byloje *Sonaecom* (C-42/19, EU:C:2020:378, 47 punktas).

[9] Tai neseniai konstatuota 2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendime *Finanzamt R (PVM, susijusio su nario įnašu, atskaita)* (C-98/21, EU:C:2022:645).

paslaugos teikimas, turėtų sumokėti už palyginamą paslaugą. Tik kai negalima nustatyti palyginamos paslaugos, turi būti orientuojamasi į apmokestinamojo asmens patirtas paslaugos teikimo išlaidas.

37. Dėl atviros rinkos kainos nustatymo pagal PVM direktyvos 72 straipsnį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar valdymo paslaugos, kurias kontroliuojančioji bendrovė teikia savo patronuojamosioms bendrovėms, yra unikalios paslaugos, dėl kurių turi būti nustatoma *tam tikra* vienoda atviros rinkos kaina.

38. Siekiant atsakyti į šį klausimą, pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar kontroliuojančioji bendrovė šiuo atveju teikia vieną (unikalią) paslaugą, ar kelias, atskirai vertintinas paslaugas (apie tai – 1 skirsnyje). Tik tuomet bus galima įvertinti, kaip turi būti apskaičiuojama atviros rinkos kaina (apie tai – 2 skirsnyje).

1. Dėl paslaugos vientisumo

a) Paslaugų paketo vientisumo kriterijus

39. Teisingumo Teismas suformuotoje jurisprudencijoje daro prielaidą, kad kiekviena paslauga PVM tikslais paprastai turi būti laikoma atskira ir savarankiška[10]. Tokią išvadą jis daro iš PVM direktyvos 1 straipsnio 2 dalies antros pastraipos ir 2 straipsnio[11]. Tai taikytina net ir tuo atveju, kai kelias paslaugas sieja tam tikras ryšys dėl to, kad jomis siekiama bendro ekonominio tikslo[12].

40. Vis dėlto šis kiekvienos paslaugos savarankiškumo principas nėra absoliutus. Sandorių *nereikėtų dirbtinai skaidyti*, kad nebūtų iškreipiamas PVM sistemos veikimas[13]. Taigi paslaugų paketų apmokestinimo PVM tvarka laviruoja tarp, viena vertus, paslaugų savarankiškumo principo ir, antra vertus, draudimo dirbtinai skaidyti vieną sandorį. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nustatė dvi paslaugų savarankiškumo principo išimtis: pirma, vienas sudėtinis paslaugų teikimas, antra, nesavarankiškų papildomų paslaugų teikimas[14].

[10] 2020 m. liepos 2 d. Sprendimas *Blackrock Investment Management (UK)* (C-231/19, EU:C:2020:513, 23 punktas), 2018 m. sausio 18 d. Sprendimas *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 22 punktas) ir 2011 m. kovo 10 d. Sprendimas *Bog ir kt.* (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09, EU:C:2011:135, 53 punktas).

[11] Žr. mano išvadą byloje *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 16 punktas) ir joje nurodytą jurisprudenciją.

[12] Žr. mano išvadą byloje *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 18 punktas); žr. 2019 m. rugsėjo 4 d. Sprendimą *KPC Herning* (C-71/18, EU:C:2019:660, 44 punktas), šiuo klausimu taip pat žr. 2013 m. sausio 17 d. Sprendimą *BGŻ Leasing* (C-224/11, EU:C:2013:15, 42 punktas).

[13] 2020 m. liepos 2 d. Sprendimas *Blackrock Investment Management (UK)* (C-231/19, EU:C:2020:513, 23 punktas), 2018 m. sausio 18 d. Sprendimas *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 22 punktas), 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimas *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie* (C-42/14, EU:C:2015:229, 44 punktas), 2011 m. kovo 10 d. Sprendimas *Bog ir kt.* (C-497/09, C-499/09, C-501/09 ir C-502/09, EU:C:2011:135, 53 punktas) ir 1999 m. vasario 25 d. Sprendimas *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 29 punktas).

[14] Žr. mano išvadą byloje *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 20 ir 21 punktai).

b) Papildomų paslaugų teikimo ir vieno sudėtinio paslaugų teikimo nebuvimas

41. Paslauga laikytina nesavarankiška pagrindinę paslaugą papildančia paslauga tuomet, kai klientams ji yra ne pats tikslas, o priemonė geriausiomis sąlygomis gauti pagrindinę teikėjo paslaugą[15]. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatavo, kad kontroliuojančioji bendrovė savo patronuojamosioms bendrovėms teikė įmonių valdymo, finansavimo, taip pat nekilnojamojo turto, vertybinių popierių, IT ir personalo valdymo paslaugas. Nė viena iš šių paslaugų, palyginti su kitomis, nėra nesavarankiška papildoma paslauga. Taip yra dėl to, kad tos paslaugos yra atitinkamai savito, originalaus pobūdžio ir nė vienos jų tikslas, palyginti su kitomis, nėra antraeilis.

42. Minėtos paslaugos nėra ir viena sudėtinė paslauga. Vienos sudėtinės paslaugos atveju keli paslaugų elementai sudaro paslaugą *sui generis*. Tokia paslauga yra tuomet, kai apmokestinamojo asmens paslaugą sudaro du ar daugiau elementų ar veiksmų, kurie yra taip glaudžiai tarpusavyje susiję, kad *objektyviai* sudaro vieną ekonomiškai neskaidomą paslaugą, kurią išskaidyti būtų nenatūralu[16]. Ar taip yra, Teisingumo Teismas įvertina nustatydamas būdingus elementus[17], t. y. sandorio esmę[18] „vidutinio vartotojo požiūriu“[19], [20].

43. Nematyti, kad šiuo atveju būtų neskaidomų paslaugos elementų. Atvirkščiai, kontroliuojančiosios bendrovės teikiamos paslaugos (įmonių valdymas, finansavimas, taip pat nekilnojamojo turto, IT ir personalo valdymas) yra penkios skirtingos atitinkamai savito pobūdžio paslaugos. Šios išvados niekaip nekeičia ir aplinkybė, kad tokios paslaugos yra derinamos, nes jų individualus pobūdis tebėra matomas. Taigi pagal įprastą požiūrį tai nėra unikali paslauga *sui generis*. Kontroliuojančiosios bendrovės teikiamos paslaugos taip pat yra prieinamos atskirai. Rinkoje tokias paslaugas teikia atitinkami specializuoti teikėjai. Nėra būtinybės pirkti tokių paslaugų paketo.

44. Patronuojamosios bendrovės už paslaugas mokėjo atitinkamai vieną kainą. Šis požymis iš principo rodo vieną sudėtinę paslaugą[21], vis dėlto susijusių įmonių atveju jis yra antraeilės svarbos. Taip yra dėl to, kad priešingu atveju bendrovių grupė būtų galėjusi sudaryti susitarimą dėl vieno atlygio arba kelių atskirų atlygių ir taip pati daryti įtaką paslaugų vertinimui PVM teisės aspektu. Taigi vienas atlygis šiuo atveju neprieštarauja atskirų paslaugų prezumpcijai.

[15] Žr. mano išvadą byloje *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 34 punktas), taip pat 2018 m. sausio 18 d. Sprendimą *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 23 punktas), 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimą *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855, 71 punktas), 2008 m. vasario 21 d. Sprendimą *Part Service* (C-425/06, EU:C:2008:108, 52 punktas), 2001 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Primback* (C-34/99, EU:C:2001:271, 45 punktas) ir 1999 m. vasario 25 d. Sprendimą *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 30 punktas).

[16] 2020 m. liepos 2 d. Sprendimas *Blackrock Investment Management (UK)* (C-231/19, EU:C:2020:513, 23 punktas), 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Mailat* (C-17/18, EU:C:2018:1038, 33 punktas), 2018 m. sausio 18 d. Sprendimas *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 22 punktas), 2016 m. lapkričio 10 d. Sprendimas *Baštová* (C-432/15, EU:C:2016:855, 70 punktas) ir 2007 m. kovo 29 d. Sprendimas *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, 23 punktas).

[17] 2007 m. kovo 29 d. Sprendimas *Aktiebolaget NN* (C-111/05, EU:C:2007:195, 22 punktas) ir 2005 m. spalio 27 d. Sprendimas *Levob Verzekeringen ir OV Bank* (C-41/04, EU:C:2005:649, 20 punktas).

[18] 2018 m. sausio 18 d. Sprendimas *Stadion Amsterdam* (C-463/16, EU:C:2018:22, 30 punktas), 2012 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597, 18 punktas) ir 1999 m. vasario 25 d. Sprendimas *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 29 punktas). Sprendimuose originalo (t. y. prancūzų) kalba visuomet vartojama ta pati sąvoka „éléments caractéristiques“.

[19] 2012 m. liepos 19 d. Sprendimas *Deutsche Bank* (C-44/11, EU:C:2012:484, 21 punktas), 2010 m. gruodžio 2 d. Sprendimas *Everything Everywhere* (C-276/09, EU:C:2010:730, 26 punktas) ir 1999 m. vasario 25 d. Sprendimas *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 29 punktas).

[20] Šiuo klausimu taip pat žr. mano išvadą byloje *Frenetikexito* (C-581/19, EU:C:2020:855, 22 punktas).

[21] 2012 m. sausio 19 d. Nutartis *Purple Parking ir Airparks Services* (C-117/11, nepaskelbta Rink., EU:C:2012:29, 35 punktas) ir 1999 m. vasario 25 d. Sprendimas *CPP* (C-349/96, EU:C:1999:93, 31 punktas).

45. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, kontroliuojančiosios bendrovės paslaugos – kaip pagrįstai pabrėžia ir Komisija – turi būti vertinamos atskirai vienos nuo kitų. Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išvadomis, tai yra penkios skirtingos paslaugos, kurias kontroliuojančioji bendrovė teikė savo patronuojamosioms bendrovėms.

2. Dėl atviros rinkos kainos nustatymo

46. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat siekia išsiaiškinti, ar kontroliuojančiosios bendrovės paslaugų atviros rinkos kaina turi būti nustatoma pagal palyginamą kainą, kaip numatyta PVM direktyvos 72 straipsnio pirmoje pastraipoje, ar pagal kontroliuojančiosios bendrovės išlaidas, kaip numatyta šios direktyvos 72 straipsnio antros pastraipos 2 punkte.

47. Remiantis šios teisės nuostatos formuluote, tai priklauso nuo to, ar galima „nustatyti palyginamą paslaugų teikimą“. Tik jei to nustatyti neįmanoma, nustatant atviros rinkos kainą galima atsižvelgti į kontroliuojančiosios bendrovės išlaidas.

48. Konstatuoti, ar laisvojoje rinkoje galima nustatyti kontroliuojančiosios bendrovės paslaugų palyginamas kainas ir, jei taip, kokios jos, turi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Kontroliuojančiosios bendrovės teikiamos penkios paslaugos turi būti vertinamos atskirai, todėl nustatyti palyginamas kainas tikriausiai įmanoma.

49. Kalbant apie tai, kad kontroliuojančioji bendrovė savo patronuojamosioms bendrovėms teiktas paslaugas pirko iš išorės trečiųjų šalių, nėra požymių, kurie prieštarautų, kad kontroliuojančiosios bendrovės sumokėtas atlygis būtų laikomas palyginama kaina. Preziumuojama, kad tarp išorės trečiųjų šalių taikyta kaina atitinka paslaugos rinkos kainą.

3. Išvada dėl pirmojo prejudicinio klausimo

50. Atviros rinkos kaina turi būti nustatoma atskiroms kontroliuojančiosios bendrovės paslaugoms pagal palyginamas kainas, kaip numatyta PVM direktyvos 72 straipsnio pirmoje pastraipoje. Šiuo atveju negalima konstatuoti neskaidomo paslaugų paketo, kurio palyginamos kainos nebūtų.

C. In eventu: dėl antrojo prejudicinio klausimo

51. Antruoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, kaip turi būti nustatomos „apmokestinamojo asmens, teikiančio paslaugas, išlaidos“ pagal PVM direktyvos 72 straipsnio antros pastraipos 2 punktą. Visų pirma prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar tai galima padaryti susumuojant visas apmokestinamojo asmens patirtas išlaidas, kai jo pardavimo paslaugos yra tik patronuojamųjų bendrovių valdymas ir jis visas savo pirkimo paslaugų PVM sumas atskaitė iš mokėtino PVM sumos. Vis dėlto šis klausimas šioje byloje kiltų tik jei būtų galima konstatuoti neskaidomą paslaugų paketą, kurio palyginamos kainos nėra. Dėl to į šį klausimą atsakoma tik *in eventu*.

1. PVM direktyvos 80 straipsnyje nustatyta būtinoji sąlyga: mokesčio slėpimo ar vengimo rizika

52. Vis dėlto tam, kad būtų galima taikyti atviros rinkos kainą, pirmiausia reikia, kad būtų reikšmingas PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalies pirmas sakinys, t. y. kad būtų mokesčio slėpimo ar vengimo rizika. Priešingu atveju pagal direktyvos 73 straipsnį apmokestinamoji vertė apima viską, ką paslaugai išleidžia jos gavėjas.

53. Kontroliuojančioji bendrovė už suteiktas paslaugas iš savo patronuojamųjų bendrovių gavo atlygį, todėl pagal PVM direktyvos 73 straipsnį PVM apmokestinamoji vertė iš principo yra ši faktiškai gauta vertė[22]. Taigi apmokestinamoji vertė nėra nustatyta direktyvos leidėjo, ją autonomiškai nustato apmokestinamasis asmuo ir paslaugos gavėjas. Lemiamą reikšmę turi tai, kokią sumą paslaugos gavėjas turi išleisti tam, kad gautų paslaugą. Ar ši suma yra didesnė, ar mažesnė už rinkos vertę, PVM teisės aspektu iš esmės nėra reikšminga.

54. Vien faktas, kad pirkimo paslaugų PVM atskaita viršija už pardavimo paslaugas mokėtiną mokestį, nėra – tai pagrįstai savo rašytinėse pastabose pabrėžia kontroliuojančioji bendrovė – mokesčio slėpimo ar vengimo požymis[23]. Net prekių pardavimas mažesne nei įprasta rinkos kaina nepagrindžia mokestinių pajamų praradimo rizikos, nes – kaip pagrįstai pabrėžia ir Komisija – ištiestosios rankos principas PVM atveju (dėl jo, kaip netiesioginio akcizo, pobūdžio) iš esmės nėra reikšmingas. Juo labiau tai nepagrindžia mokesčio slėpimo ar vengimo rizikos. Galiausiai prekės ar paslaugos gavėjas (o ne teikėjas) turi būti ir yra apmokestinamas pagal vartojimo prekei (t. y. prekės tiekimui arba paslaugos teikimui) savo skirtas išlaidas (o ne pagal įprastas išlaidas).

55. Aplinkybė, kad prekės ar paslaugos teikėjas neuždirbo pelno, PVM teisės aspektu taip pat nėra reikšminga (žr. tik PVM direktyvos 9 straipsnį: „ekonomin[ė] veikl[a], neatsižvelgiant į tos veiklos <…> rezultatą“). Dėl to rizika, kurios siekiama išvengti pagal PVM direktyvos 80 straipsnį, negali kilti dėl kainos dydžio ir iš to gaunamų mokestinių pajamų. Taigi PVM teisėje pripažįstama, kad tarp apmokestinamojo asmens ir paslaugos gavėjo taikoma kaina gali nepadengti sąnaudų.

56. Vis dėlto kai apmokestinamasis asmuo (kontroliuojančioji bendrovė) ir paslaugos gavėjas (patronuojamoji bendrovė) yra susijusios įmonės, tarp jų taikoma kainodara yra reikšminga PVM aspektu dėl kitos priežasties. Tai matyti iš toliau pateiktų pavyzdžių, darant prielaidą, kad PVM yra 20 %.

57. Kontroliuojančioji bendrovė iš trečiosios šalies perka paslaugą už 120 (įskaitant PVM, kuris yra 20) ir už atlygį perparduoda ją patronuojamajai bendrovei. Pastaroji neturi teisės į pirkimo PVM atskaitą, nes vykdo neapmokestinamuosius sandorius. Jei pardavimo kaina yra 120, kontroliuojančiosios bendrovės pirkimo PVM atskaita ir mokėtinas mokestis išsilygina, taigi patronuojamajai bendrovei tenkantis PVM yra 20. Ji negali jo neutralizuoti, nes neturi teisės į pirkimo PVM atskaitą. Taigi bendrovių grupei tenkantis PVM yra 20 ir jo negalima atskaityti. Toks pat rezultatas būtų ir kalbant apie atskirą verslininką, kuris dėl to, kad vykdo neapmokestinamuosius sandorius, neturi teisės į PVM atskaitą.

58. Vis dėlto jei pardavimo kaina būtų 60, kontroliuojančiosios bendrovės pirkimo PVM atskaita taip pat būtų 20, bet mokėtinas mokestis – tik 10 (20 ÷ 120 x 60), taigi patronuojamajai bendrovei tenkantis PVM tebūtų 10. Tai reiškia, kad kontroliuojančioji bendrovė naštą, atsirandančią dėl to,

[22] 2012 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Balkan and Sea Properties* (C-621/10 ir C-129/11, EU:C:2012:248, 43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[23] Tai taip pat atitinka Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją – žr. 2018 m. spalio 17 d. Sprendimą *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, 24 ir paskesni punktai) ir 1997 m. gegužės 29 d. Sprendimą *Skripalle* (C-63/96, EU:C:1997:263, 26 punktas).

kad patronuojamoji bendrovė neturi teisės į PVM atskaitą, susimažintų perpus. Vadinasi, glaudžiai susijusios įmonės turi interesą ir galimybę tokiomis aplinkybėmis susitarti taikyti kainą, kuri ne atitiktų pirkimo kainą, o būtų už ją mažesnė. Atskiras verslininkas tokios galimybės neturėtų. Iš paslaugos teikėjo ir gavėjo ypatingo artumo kyla su PVM susijusi rizika (sukuriama nepagrįsta pirkimo PVM atskaita, šiuo atveju – bendrovių grupėje), kurios pagal 80 straipsnį siekiama išvengti.

59. Dėl to PVM direktyvos 80 straipsnyje išvardytais atvejais valstybės narės gali išimties tvarka [24] PVM apskaičiuoti ne pagal faktinį atlygį, o pagal didesnę atviros rinkos kainą, kaip numatyta 72 straipsnyje. PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalies a punktas grindžiamas prielaida, kad paslauga teikiama tarp susijusių įmonių, paslaugos gavėjas neturi teisės į viso pirkimo PVM atskaitą ir kyla mokesčio slėpimo ar vengimo rizika. Jei šios sąlygos tenkinamos, atviros rinkos kaina, kaip ji suprantama pagal 72 straipsnį, palyginama su faktiniu atlygiu. Jei atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą, PVM apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina.

60. Šalys nesiginčija, kad kontroliuojančioji bendrovė ir jos patronuojamosios bendrovės yra susijusios įmonės ir kad paslaugų gavėjos (patronuojamosios bendrovės) neturi teisės į viso PVM atskaitą. Tad tereikia patikrinti, ar yra mokesčio slėpimo ar vengimo rizika ir, jei taip, kokio masto.

61. Vis dėlto mokesčio slėpimo ar vengimo galimybė tam tikromis aplinkybėmis *per se* atmestina. Taip yra, kai apmokestinamojo asmens situacija nekelia mokestinių pajamų praradimo rizikos.

62. Kai prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos dirbtinai sumažinta ar padidinta kaina tarp šalių, kurios turi teisę visiškai atskaityti PVM, šiame etape negali būti sukčiavimo ar mokesčio vengimo [25]. Tokiu atveju viso bendrovių grupei tenkančio PVM dydžiui (iš esmės [26]) nėra reikšminga tai, ar patronuojamosios bendrovės naudojasi išorės paslaugomis tiesiogiai, ar šias paslaugas pirmiausia nuperka kontroliuojančioji bendrovė ir paskui jas perparduoda patronuojamosioms bendrovėms mažesne ar didesne kaina.

63. Mokestinių pajamų praradimo rizika dėl bendrovių grupės viduje teikiamų paslaugų nekyla ir tuomet, kai neatsiranda paslaugas teikiančios (kontroliuojančiosios) bendrovės išlaidų PVM (pvz., kai mokamas darbo užmokestis). Lemiamą reikšmę turi tai, kad kontroliuojančioji bendrovė negali atlikti atitinkamos PVM atskaitos. Šiuo mastu tai, kad jos paslaugų gavėjas (t. y. patronuojamosios bendrovės) iš dalies neturi teisės į pirkimo PVM atskaitą, – kitaip, nei, atrodo, mano Švedijos mokesčių administratorius – neturi jokio poveikio. Bendrovių grupėje nesukuriama jokios nepagrįstos pirkimo PVM atskaitos. Atskiram verslininkui, patyrusiam panašių išlaidų ir vykdančiam panašią ekonominę veiklą, taip pat būtų atsiradęs tokio pat dydžio PVM kaip bendrovių grupei.

64. Tai reiškia, kad mokestinių pajamų praradimo rizika kyla, kai, pirma, kontroliuojančioji bendrovė perka PVM apmokestinamas paslaugas, antra, patronuojamosios bendrovės neturi teisės į viso pirkimo PVM atskaitą ir, trečia, kontroliuojančioji bendrovė nupirktas paslaugas už mažesnį nei pirkimo kaina atlygį perparduoda patronuojamosioms bendrovėms. Kai kontroliuojančioji bendrovė tokiu atveju (teikdama „valdymo už atlygį paslaugas“, kaip yra

[24] Dėl aiškiai konstatuoto 80 straipsnio išimtinio pobūdžio žr. 2012 m. balandžio 26 d. Sprendimą *Balkan and Sea Properties* (C-621/10 ir C-129/11, EU:C:2012:248, 45 punktas). Dėl ankstesnės nuostatos išimtinio pobūdžio žr. 1997 m. gegužės 29 d. Sprendimą *Skripalle* (C-63/96, EU:C:1997:263, 24 punktas).

[25] 2012 m. balandžio 26 d. Sprendimas *Balkan and Sea Properties* (C-621/10 ir C-129/11, EU:C:2012:248, 47 punktas).

[26] Išimtis taikoma tuomet, kai įsigyjama turto, dėl kurio tolesnio naudojimo galėtų būti koreguojama PVM atskaita pagal PVM direktyvos 184 ir paskesnius straipsnius.

nustatęs Teisingumo Teismas) nupirktas paslaugas perparduoda savo patronuojamosioms bendrovėms už dirbtinai mažą kainą, bendrovių grupė gali iš dalies susimažinti pridėtinės vertės mokesčio naštą, atsirandančią dėl to, kad patronuojamosios bendrovės neturi teisės į pirkimo mokesčio atskaitą.

65. Tai neįmanoma, kai kontroliuojančiosios bendrovės išlaidos nėra apmokestinamos PVM. Mokestinių pajamų praradimo rizikos šiuo atžvilgiu nekyla. Taip yra ir tuomet, kai paslaugų gavėjai (patronuojamosios bendrovės) neturi teisės į viso pirkimo PVM atskaitą. Tai, kad nustatant, ar yra mokestinių pajamų praradimo rizika, negali būti reikšminga paslaugų gavėjo teisė į pirkimo PVM atskaitą, matyti jau iš fakto, kad šis kriterijus atskirai paminėtas PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalies a punkte. Šis kriterijus būtų perteklinis, jei jį taip pat reikėtų patikrinti nustatant, ar yra mokesčio slėpimo ar vengimo rizika.

66. Teisinis aplinkybės, kad nupirktos paslaugos buvo apmokestintos PVM, reikšmingumas matyti jau iš PVM direktyvos 16 straipsnio pirmos pastraipos ir 26 straipsnio 1 dalies a punkto. Šiose teisės normose paslaugų už atlygį (o kartu – apmokestinamosios vertės padidėjimo) fikcijai sukurti taip pat daroma prielaida, kad, jei nupirktos paslaugos buvo perduodamos neatlygintinai, įgyjama teisė į PVM atskaitą. Galiausiai PVM direktyvos 80 straipsniu, siejamu su 72 straipsniu, 16 straipsnio pirma pastraipa ir 26 straipsnio 1 dalies a punktu siekiama to paties tikslo. Turi būti koreguojama pirkimo PVM atskaita to subjekto, kuris neatlygintinai arba iš dalies už atlygį perduoda prekes arba paslaugas trečiosioms šalims.

67. Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo išvadomis, tai reiškia, kad PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalies a punktas gali būti taikomas tik maždaug pusei (maždaug 14 mln. Švedijos kronų) kontroliuojančiosios bendrovės parduotų paslaugų. Taip yra dėl to, kad, nors kontroliuojančioji bendrovė visas savo išlaidas ekonominiu aspektu priskyrė savo parduotoms paslaugoms, tik dėl maždaug pusės jos išlaidų atsirado PVM. Gali kilti daugių daugiausia šio dydžio mokestinių pajamų praradimo rizika, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 80 straipsnį.

2. Dėl kontroliuojančiosios bendrovės išlaidų reikšmingumo

68. Jei taikomas PVM direktyvos 80 straipsnis, turi būti nustatoma paslaugų atviros rinkos kaina pagal šios direktyvos 72 straipsnį. Remiantis 72 straipsnio pirma pastraipa, ji pirmiausia apskaičiuojama pagal sumą, kurią gavėjas įprastai būtų turėjęs sumokėti už palyginamą prekių tiekimą ar paslaugų teikimą. Tik jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas padarytų išvadą, kad nustatyti palyginamų kainų neįmanoma, atviros rinkos kaina pagal PVM direktyvos 72 straipsnio antros pastraipos 2 punktą būtų kontroliuojančiosios bendrovės patirtos paslaugų teikimo išlaidos (šiuo klausimu žr. šios išvados 46 ir paskesniuose punktuose pateiktus argumentus dėl pirmojo prejudicinio klausimo).

69. Visgi tai nulemtų netinkamą rezultatą – apskaičiuojant būtų bendrai ir automatiškai įtraukiamos visos išlaidos, kurias kontroliuojančioji bendrovė patyrė per atitinkamus kalendorinius metus, kaip atsakovas ir padarė. Vis dėlto atviros rinkos kaina turi būti apskaičiuojama – kaip pagrįstai pabrėžia ir Komisija – kiekvienai paslaugai atskirai, taigi negali būti nustatoma pagal visas vienų metų išlaidas. Pavyzdžiui, išlaidos, susijusios su kapitalo dalių įsigijimu ateityje (arba taip pat su kontroliuojančiosios bendrovės įtraukimu į vertybinių popierių biržos sąrašus), neturi nieko bendro su dabartinėms patronuojamosioms bendrovėms teikiamomis paslaugomis. Taigi jos ir negali daryti įtakos šių paslaugų apmokestinamajai vertei.

70. Be to, tam tikros išlaidos, dėl kurių atsiranda pirkimo PVM, amortizuojamos tik per ilgesnį laikotarpį [27]. Taigi kaip tik darant didesnes investicijas jau sistemiškai susidaro perteklinis pirkimo PVM. Kontroliuojančioji bendrovė, siekdama už atlygį teikti IT paslaugas patronuojamosioms bendrovėms ir įrengusi skaičiavimo centrą, įrengimo metais patirtų didelių išlaidų (įskaitant didelį PVM), kuris gali būti neutralizuotas per kontroliuojančiosios bendrovės pirkimo PVM atskaitą.

71. Jei į visus tokius investicinius kaštus jų mokėjimo metais būtų atsižvelgiama nustatant tais pačiais metais taip suteiktos paslaugos atviros rinkos kainą, tai neatspindėtų ekonominės realybės. Atvirkščiai, tokios išlaidos turi būti priskiriamos ir kitų kelerių metų paslaugoms. Net jei šis aspektas nėra tiesiogiai įtrauktas į PVM direktyvos 72 straipsnio formuluotę, į jį vis tiek reikia atsižvelgti PVM teisės srityje.

72. Viena vertus, Teisingumo Teismas jau yra aiškiai nusprendęs, kad net už savikainą mažesnė rinkos kaina nepagrindžia galimybės taikyti PVM direktyvos 80 straipsnį [28]. Vis dėlto, taikant įprastą rinkos kainą, ilgalaikiai investiciniai kaštai taip pat paskirstomi keleriems metams. Kita vertus, tai matyti, pavyzdžiui, iš PVM direktyvos 187 straipsnio nuostatos, pagal kurią investicinių kaštų pirkimo PVM atskaita, pasikeitus aplinkybėms, turi būti koreguojama ne nedelsiant, o taip pat per kelerių metų laikotarpį [29]. Tokį vertinimą ir šioje nuostatoje nurodytus laikotarpius – kuriems valstybės narės iš dalies gali daryti įtaką – šiuo atveju galima taikyti analogiškai. Taigi PVM direktyvos 72 straipsnio antros pastraipos antrame punkte vartojamą sąvoką „išlaidos“ reikia aiškinti taikant teleologinį požiūrį.

3. Išvada dėl antrojo prejudicinio klausimo

73. Į antrąjį prejudicinį klausimą (*in eventu*) reikia atsakyti taip: bendrovių grupės viduje teikiamų valdymo paslaugų atviros rinkos kainos pagal PVM direktyvos 80 straipsnį, siejamą su 72 straipsniu, negalima nustatyti bendrai susumuojant visas išlaidas, kurias kontroliuojančioji bendrovė patyrė tam tikrais kalendoriniais metais. Atvirkščiai, turi būti įtraukiamos tik tos išlaidos, dėl kurių atsirado PVM. Reikia turėti omenyje, kad išlaidos turi būti priskiriamos atitinkamoms parduodamoms paslaugoms. Dėl to į ilgalaikio turto išlaidas jų atsiradimo metais galima atsižvelgti daugių daugiausia proporcingai.

VI. Išvada

74. Siūlau į *Högsta förvaltningsdomstol* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Švedija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 72 ir 80 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad įvairios valdymo paslaugos (šiuo atveju – įmonių valdymo, finansavimo, taip pat nekilnojamojo turto, IT ir personalo valdymo paslaugos), kurias valdančioji kontroliuojančioji bendrovė teikia savo patronuojamosioms bendrovėms, jokiu būdu nėra visuomet unikalios paslaugos, dėl kurių būtų *a priori* atmestina galimybė nustatyti palyginamąją vertę, kaip tai suprantama pagal šios direktyvos 72 straipsnio pirmą pastraipą.

[27] Dėl šios minties žr. 1997 m. gegužės 29 d. Sprendimą *Skripalle* (C-63/96, EU:C:1997:263, 29 punktas).

[28] 1997 m. gegužės 29 d. Sprendimas *Skripalle* (C-63/96, EU:C:1997:263, 26 punktas) – dar dėl ankstesnės teisės nuostatos.

[29] Šiuo klausimu taip pat žr. 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *Wollny* (C-72/05, EU:C:2006:573, 24 ir paskesni punktai).