Repertoriul jurisprudenței

CONCLUZIILE AVOCATEI GENERALE
DOAMNA JULIANE KOKOTT
prezentate la 6 martie 2025[1]

Cauza C-808/23

Högkullen AB
împotriva
Skatteverket

[cerere de decizie preliminară formulată de Högsta förvaltningsdomstol (Curtea Administrativă Supremă, Suedia)]

„Cerere de decizie preliminară – Fiscalitate – Sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (TVA) – Directiva 2006/112/CE – Articolul 72 – Valoarea de piață – Articolul 80 – Reevaluarea bazei de impozitare – Holding care prestează exclusiv servicii impozabile filialelor sale – Determinarea valorii de piață – Prevenirea evaziunii fiscale sau a fraudei”

I. Introducere

1. În prezenta cerere de decizie preliminară, Curtea trebuie să răspundă la o întrebare care, dacă nu ar fi fost propria sa jurisprudență, probabil că nu ar fi fost niciodată adresată. Astfel, potrivit așa-numitei jurisprudențe referitoare la holdinguri[2], o societate-mamă sub forma unui holding are calitate de persoană impozabilă în sensul articolului 9 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată[3] (denumită în continuare „Directiva TVA”) numai atunci când își „administrează cu titlu oneros” filialele. Potrivit acestei jurisprudențe, „imixtiunile unui holding în administrarea filialei sale” trebuie considerate activități economice, în măsura în care sunt cu titlu oneros. Ar fi vorba printre altele despre prestarea de servicii administrative, financiare, comerciale și tehnice[4]. În practică, această jurisprudență a condus la apariția a diverse montaje financiare care pun în prezent și alte probleme.

2. În speță, societatea holding dominantă a unui grup imobiliar și-a „administrat activ” filialele în schimbul unei remunerații. În acest cadru, ea a furnizat diferite prestații, printre altele de guvernanță corporativă sau de punere la dispoziție a infrastructurii. Holdingul nu a desfășurat alte

[1] Limba originală: germana.

[2] Hotărârea de principiu din 20 iunie 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punctul 13); a se vedea și Hotărârea din 8 septembrie 2022, Finanzamt R (Deducerea taxei achitate în amonte legată de o contribuție în calitate de asociat) (C-98/21, EU:C:2022:645, punctul 41 și urm.), Hotărârea din 8 noiembrie 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, punctul 30 și urm.), și Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 16 și urm.).

[3] JO 2006, L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, în versiunea aplicabilă în perioada în litigiu.

[4] Potrivit Hotărârii din 5 iulie 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, punctul 45), și închirierea unui imobil ar trebui să fie inclusă în noțiunea de administrare a unei participații.

activități. Pentru a putea să furnizeze serviciile menționate, el a efectuat cheltuieli considerabile, printre care și investiții pe termen lung. În anul 2016, cheltuielile holdingului au depășit de mai multe ori veniturile din activitatea sa desfășurată în folosul filialelor.

3. Această activitate cu titlu oneros a holdingului constituie, potrivit jurisprudenței Curții, o activitate economică care, în lipsa scutirii, este supusă integral TVA-ului. În schimb, activitățile filialelor sunt parțial scutite de TVA în speță. Prin urmare, filialele nu pot să deducă integral TVA-ul achitat pentru serviciile din amonte (primite de la holding) din TVA-ul datorat. Holdingul a invocat însă deducerea integrală a taxei achitate în amonte și a plătit TVA-ul aferent serviciilor prestate de el cu titlu oneros. Prin urmare, atunci când prețul de cumpărare și prețul de vânzare ulterioară a acestor servicii este identic, operațiunea este în cadrul grupului neutră în scopuri de TVA. Totuși, dacă suma refacturată filialelor este mai mică decât prețul de cumpărare plătit de holding, grupul obține un avantaj în materie de TVA.

4. Montajul financiar ilustrat mai sus a determinat administrația fiscală să reevalueze baza de impozitare în scopuri de TVA a prestațiilor holdingului. Temeiul acestei reevaluări este articolul 80 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA. Acesta permite statelor membre să impoziteze în anumite cazuri prestațiile dintre întreprinderi afiliate nu pe baza contrapartidei reale plătite, ci pe baza unei valori fictive (așa-numita bază de impozitare *de minimis*).

5. Administrația fiscală consideră că valoarea fictivă (valoarea de piață în sensul articolului 72 din Directiva TVA) se determină în speță pe baza prețului de cost al holdingului. Întrucât holdingul a dedus din TVA-ul datorat toate sumele plătite cu titlu de taxă achitată în amonte, administrația fiscală a considerat că toate costurile holdingului formează baza de impozitare a operațiunilor sale din aval.

6. În prezent, Curtea trebuie să precizeze în speță – ca o consecință indirectă a jurisprudenței sale referitoare la holdinguri – domeniul de aplicare al bazei de impozitare *de minimis* și să clarifice dacă există în realitate posibilitatea de a ține seama de toate costurile unei persoane impozabile pentru a calcula valoarea de piață.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

7. Cadrul juridic al dreptului Uniunii este constituit din articolele din Directiva TVA citate în continuare.

8. Articolului 73 din această directivă prevede ca principiu:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

9. Ca excepție, articolul 80 alineatul (1) litera (a) din această directivă prevede:

„(1) Pentru a preveni evaziunea fiscală sau frauda, statele membre pot adopta măsuri în oricare dintre următoarele cazuri pentru a se asigura că, pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii care implică familia sau legături personale apropiate, legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice, astfel cum sunt definite de statul membru, baza de impozitare este considerată valoarea de piață:

(a) atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață liberă, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere în temeiul articolelor 167-171 și al articolelor 173-177”.

10. Articolul 72 din această directivă privește calcularea valorii de piață:

„În sensul prezentei directive, «valoare de piață» înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea bunurilor sau serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc livrarea de bunuri sau prestarea de servicii este necesar să o plătească, în condiții de concurență loială, unui furnizor sau prestator independent de pe teritoriul statului membru în care livrarea sau prestarea este supusă taxei.

Atunci când nu poate fi stabilită o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă, «valoare de piață» înseamnă:

(1) pentru bunuri, o sumă care nu este mai mică decât prețul de cumpărare al bunurilor sau al unor bunuri similare sau, în absența unui preț de cumpărare, prețul de cost, stabilit la momentul livrării;

(2) pentru servicii, o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului.”

B. Dreptul suedez

11. Articolele 72, 73 și 80 din Directiva TVA au fost transpuse în dreptul național suedez prin articolul 9 primul paragraf din capitolul 1 și prin articolele 2, 3 și 3a din capitolul 7 din Mervärdesskattelag (1994:200) (denumită în continuare „Legea TVA”). Noua versiune a legii, Mervärdesskattelag (2023:200), care a intrat în vigoare între timp, nu se aplică în prezentul litigiu.

12. Articolul 9 primul paragraf din capitolul 1 din Legea TVA prevede că, în ceea ce privește serviciile, valoarea de piață înseamnă suma totală pe care clientul unui serviciu, aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc prestarea de servicii, este necesar să o plătească pentru un asemenea serviciu, la momentul prestării și în condiții de concurență loială, unui prestator independent de pe teritoriul național. Potrivit celui de al doilea paragraf, atunci când nu poate fi stabilită o prestare de servicii comparabilă, valoarea de piață înseamnă o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului.

13. Din articolele 2 și 3 care figurează în capitolul 7 din Legea TVA rezultă că baza de impozitare este în principiu constituită din contrapartida pentru bunurile sau serviciile primite.

14. În conformitate cu articolul 3a din capitolul 7, baza de impozitare este considerată valoarea de piață atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, atunci când clientul nu are drept complet de deducere, atunci când vânzătorul și clientul sunt afiliați și atunci când persoana impozabilă nu este în măsură să demonstreze în mod plauzibil conformitatea contrapartidei cu prețul obișnuit al pieței.

III. Situația de fapt

15. Högkullen AB (denumită în continuare „holdingul”), o societate de capital de drept suedez, este societatea-mamă dominantă a unui grup. Activitatea economică a grupului este administrarea de imobile prin intermediul unui număr total de 19 filiale, pe care le deține direct și indirect. Activitatea filialelor este în parte scutită de TVA, așa încât TVA-ul aferent prestațiilor din amonte ale filialei este în parte exclus de la dreptul de deducere a taxei achitate în amonte (articolul 168 din Directiva TVA).

16. Activitatea holdingului este limitată la prestații intragrup cu titlu oneros în favoarea filialelor pe care le controlează. Este vorba despre servicii de guvernanță corporativă, de finanțare, precum și servicii de gestiune imobiliară, a tehnologiei informației și a personalului. Aceste prestații sunt supuse integral TVA-ului.

17. Pentru prestațiile în favoarea filialelor sale, holdingul a facturat acestora în anul în litigiu, 2016, în total aproximativ 2,3 milioane de coroane suedeze. Potrivit holdingului, această sumă a fost stabilită prin aplicarea așa-numitei metode cost-plus, o metodă dezvoltată în materia dreptului privind impozitul pe profit și în special în materie de prețuri de transfer. În acest scop, ea a aplicat o cheie de repartizare prin care un anumit procent din costurile sale de guvernanță corporativă și din cheltuielile pentru sedii, telefonie, tehnologia informației, protocol și deplasări a fost repercutat asupra operațiunilor din aval. Costurile cu acționariatul, precum și costurile de contabilitate, de audit, costurile aferente adunărilor generale, pentru mobilizarea capitalului și costurile asociate unei noi emisiuni planificate de acțiuni și cotării la bursă nu au avut în schimb nicio legătură cu serviciile din aval. Așadar, holdingul nu a avut în vedere aceste din urmă costuri la calcularea remunerației pentru serviciile prestate.

18. În anul în litigiu, costurile totale ale holdingului au fost de aproape 28 de milioane de coroane suedeze. Aproximativ jumătate din acestea au fost cheltuieli pentru servicii din amonte impozabile în scopuri de TVA. Restul cheltuielilor au fost efectuate pentru servicii din amonte scutite de TVA și pentru operațiuni neimpozabile precum plata salariilor. Holdingul a dedus din TVA-ul datorat totalitatea TVA-ului achitat în amonte. Această deducere a privit și serviciile din amonte care nu au fost avute în vedere la calcularea remunerației pentru serviciile din aval.

19. Este cert că holdingul și filialele sale sunt afiliate în sensul articolului 3a din capitolul 7 din Legea suedeză privind TVA-ul. În plus, nu s-a repus în discuție transpunerea corectă în dreptul suedez a articolelor 72, 73 și 80 din Directiva TVA. Nici întinderea dreptului holdingului la deducerea taxei achitate în amonte nu face obiectul litigiului. În mod vădit, administrația fiscală pornește de la premisa că toate serviciile din amonte pentru care se datorează TVA trebuie repercutate direct asupra serviciilor din aval prestate filialei.

20. Prin urmare, litigiul dintre părți privește numai problema dacă baza de impozitare pentru TVA-ul datorat de holding este reprezentată de remunerația plătită de filiale sau de o sumă în cuantum mai ridicat.

21. Skatteverk (Administrația fiscală, denumită în continuare „pârâta”) consideră că remunerația percepută de holding pentru prestațiile sale din aval se situează sub valoarea de piață. Prin urmare, pârâta a decis să reevalueze baza de impozitare pentru prestațiile din aval și să o majoreze conform articolului 3a din capitolul 7 din Legea TVA. În opinia pârâtei, prestațiile din aval ale holdingului constituie o prestație unică. Pentru această prestație nu ar exista un preț comparabil pe piața liberă, astfel încât valoarea de piață corespunde cel puțin sumei reprezentate de costurile pentru prestarea serviciului. Întrucât holdingul nu a mai furnizat alte prestații, pârâta a considerat că baza de impozitare este formată din suma totală reprezentând cheltuielile holdingului din anul în litigiu, și anume 28 de milioane de coroane suedeze. Pe această bază, pârâta a stabilit TVA-ul pe care trebuie să îl plătească holdingul.

22. Holdingul a formulat împotriva acestei decizii o acțiune în fața instanței de prim grad de jurisdicție. Această instanță a anulat decizia cu motivarea că nu toate cheltuielile holdingului puteau fi repercutate asupra prestațiilor furnizate filialelor sale. În special, o mare parte din ele ar constitui cheltuieli aferente unei eventuale cotări la bursă. Acestea nu ar avea nicio legătură cu operațiunile din aval.

23. Hotărârea a fost anulată în apelul formulat de pârâtă. Decizia a fost confirmată de instanța de apel care a reținut că holdingul a dedus integral sumele reprezentând TVA-ul achitat în amonte. Ea ar fi repercutat astfel toate cheltuielile asupra activității sale economice. Întrucât activitatea holdingului se limitează la administrarea filialelor, pentru stabilirea valorii de piață ar trebui să fie avute în vedere toate cheltuielile pe care le-a efectuat. În aceste condiții, holdingul a formulat recurs împotriva acestei hotărâri.

IV. Procedura preliminară

24. Högsta förvaltningsdomstol (Curtea Administrativă Supremă, Suedia) are îndoieli cu privire la legalitatea raționamentului adoptat de pârâtă. În aceste condiții, ea a suspendat judecarea cauzei și a adresat Curții următoarele două întrebări:

1) Atunci când aplică dispozițiile naționale privind reevaluarea bazei de impozitare, este conform cu articolele 72 și 80 din Directiva TVA ca, în cazul în care o societate-mamă furnizează filialelor sale servicii precum cele în discuție în speță, să se considere întotdeauna că aceste servicii sunt servicii unice a căror valoare de piață nu poate fi stabilită prin intermediul unei comparații precum cea prevăzută la articolul 72 primul paragraf?

2) În cadrul aplicării dispozițiilor naționale privind reevaluarea bazei de impozitare, este conform cu articolele 72 și 80 din Directiva TVA să se considere că cheltuielile totale ale unei societăți-mamă, inclusiv costurile de mobilizare a capitalului și costurile cu acționariatul, constituie costuri suportate de societate pentru prestarea de servicii către filialele sale, în cazul în care singura activitate a societății-mamă constă în administrarea activă a filialelor sale, iar societatea-mamă a dedus integral TVA-ul aferent intrărilor referitor la achizițiile sale?

25. În procedura în fața Curții au depus observații scrise holdingul și pârâta, precum și Comisia Europeană. În temeiul articolului 76 alineatul (2) din Regulamentul de procedură, Curtea a decis să nu organizeze o ședință de audiere a pledoariilor.

V. Apreciere juridică

A. Cu privire la contextul întrebărilor preliminare: jurisprudența referitoare la holdinguri

26. Administrația fiscală pârâtă critică faptul că holdingul a dedus integral TVA-ul pentru serviciile pe care le-a prestat în amonte (în măsura în care acestea erau supuse TVA-ului), în condițiile în care grupul (mai precis, filialele controlate de holding) furnizează terților prestații parțial scutite.

27. Un întreprinzător individual cu o activitate economică comparabilă ar putea beneficia numai de o deducere parțială a taxei. În cazul în care grupul nu ar acționa prin intermediul unei structuri de tip holding, ci ca întreprinzător individual, deducerea TVA-ului achitat în amonte pentru propriile cheltuieli administrative ar depinde de operațiunile din aval ale întreprinzătorului individual. Operațiunile scutite pe baza unor activități individuale ar limita în acest caz proporțional deducerea taxei achitate în amonte. În rest, deducerea taxei achitate în amonte ar fi însă în continuare posibilă, inclusiv în ceea ce privește costurile administrative ale întreprinderii.

28. Potrivit jurisprudenței Curții [5], acest lucru nu se aplică însă în cazul unui holding, deoarece un holding care doar primește dividende nu desfășoară în principiu o activitate economică și nu este, prin urmare, o persoană impozabilă. Situația este diferită (numai) atunci când participația este însoțită de o imixtiune directă sau indirectă în gestiunea societăților în care a avut loc dobândirea de participații, independent de drepturile deținătorului participațiilor în calitatea sa de acționar sau de asociat [6].

29. În lipsa prestării cu titlu oneros a unor servicii de administrare în beneficiul filialelor, un holding nu are, potrivit jurisprudenței Curții referitoare la holdinguri, niciun drept de deducere în conformitate cu articolul 168 din această directivă în ceea ce privește cheltuielile pentru administrarea societății.

30. Această jurisprudență are ca efect faptul că orice holding dintr-un grup care efectuează operațiuni impozabile în tot sau în parte trebuie să presteze filialelor servicii cu titlu oneros dacă dorește să neutralizeze sarcina TVA-ului aferentă cheltuielilor de administrare a grupului prin intermediul unei deduceri a taxei achitate în amonte. Prin urmare, se „construiesc” servicii cu titlu oneros între holding și filiale. O deducere a taxei achitate în amonte în ceea ce privește operațiunile externe ale grupului nu mai este astfel posibilă.

31. Jurisprudența referitoare la holdinguri a fost dezvoltată pornind de la exemplul unui simplu holding financiar, care are drept scop unic dobândirea de participații în alte întreprinderi și care nu are activități operaționale proprii. Singurele sale venituri constau în dividende care nu reprezintă contrapartida utilizării economice a unui bun, ci rezultă din simpla deținere a unei acțiuni.

32. Este adevărat că un simplu holding financiar care încasează numai dividende din diverse participații nu desfășoară o activitate economică. Situația este însă diferită în cazul unui holding dominant care dirijează activitatea societăților aflate sub controlul său. Scopul său nu este numai

[5] Hotărârea de principiu din 20 iunie 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punctul 13); a se vedea și Hotărârea din 8 septembrie 2022, Finanzamt R (Deducerea taxei achitate în amonte legată de o contribuție în calitate de asociat) (C-98/21, EU:C:2022:645, punctul 41 și urm.), Hotărârea din 8 noiembrie 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, punctul 30 și urm.), și Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 16 și urm.).

[6] Hotărârea din 20 iunie 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, punctele 13 și 14).

dobândirea, ci și conducerea societăților pe care le controlează. Acesta nu este comparabil cu un simplu acționar. Este necesar să se justifice motivul pentru care acesta nu poate fi considerat o persoană impozabilă decât în cazul în care prestează în plus servicii cu titlu oneros filialelor. Jurisprudența actuală nu oferă nicio justificare în acest sens și aproape că invită la elaborarea de montaje financiare. Acest lucru este ilustrat și de prezenta cauză.

33. În lipsa acestei jurisprudențe, nu ar trebui percepute remunerații distincte pentru „administrarea participațiilor” (în temeiul dreptului privind impozitul pe profit ar fi probabil suficientă o simplă repartizare internă a costurilor), iar deducerea taxei achitate în amonte de holding nu ar trebui să fie acordată decât proporțional în raport cu operațiunile impozabile din aval ale societăților pe care le controlează. În acest caz, întrebările formulate în speță cu privire la aplicarea unei baze de impozitare fictive ar fi astfel lipsite de utilitate. Aceasta ar fi o soluție simplă și probabil preferabilă.

34. Principiul neutralității formei juridice – pe care Curtea îl recunoaște și îl pune în evidență [7] – pledează de fapt și în sensul că în ambele cazuri (un întreprinzător individual cu mai multe domenii de activitate, pe de o parte, și un asociat dominant al unui grup cu mai multe domenii de activitate care sunt acoperite de filiale, pe de altă parte) costurile de administrare a întreprinderii ar trebui scutite de TVA în mod identic. Întreprinzătorul individual desfășoară *direct* activitatea economică, iar asociatul dominant al unui grup o desfășoară *indirect*, prin filialele pe care le controlează. Dacă ambele întreprinderi desfășoară aceeași activitate economică, nici întreprinzătorul individual, nici asociatul dominant al unui grup nu ar trebui să fie constrâns să încheie contracte de prestare de servicii cu titlu oneros cu „propria sa” întreprindere pentru a putea deduce taxa achitată în amonte în calitate de persoană impozabilă [8], astfel încât TVA-ul să fie neutru în privința sa.

35. Prin urmare, dacă Curtea ar admite în viitor că un grup dominant exercită o activitate economică indirectă și în cazul în care nu prestează servicii cu titlu oneros în favoarea filialelor sale, având în acest temei calitatea de persoană impozabilă, multe dintre litigiile cu acest obiect ar dispărea de atunci înainte. În caz contrar, va exista în continuare incitația ca în cazul grupurilor să se presteze cu titlu oneros servicii cu caracter artificial. Astfel, vor interveni în continuare litigii privind fie cuantumul deducerii taxei achitate în amonte de holding [9], fie – precum în speță – cuantumul bazei de impozitare a serviciilor prestate filialelor. Cel din urmă caz implică dificultăți majore, deoarece, astfel cum am explicat la punctul 26 și următoarele de mai sus, este vorba de fapt numai despre deducerea corectă a taxei achitate în amonte de holding.

B. Cu privire la prima întrebare preliminară

36. Prima întrebare preliminară privește determinarea bazei de impozitare. Potrivit articolului 73 din Directiva TVA, în acest scop este relevantă în principiu contrapartida obținută de prestator. Potrivit articolului 80, pentru a preveni evaziunea fiscală sau frauda, statul membru poate să stabilească, în anumite cazuri în care există situații de proximitate între prestator și beneficiar, că

[7] A se vedea numai în domeniul scutirilor de taxă: Hotărârea din 28 iunie 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust și The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, punctul 26), Hotărârea din 4 mai 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, punctul 53), Hotărârea din 3 aprilie 2003, Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, punctul 24), Hotărârea din 10 septembrie 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, punctul 30), și Hotărârea din 7 septembrie 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punctul 20).

[8] A se vedea și Concluziile noastre prezentate în cauza Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, punctul 47).

[9] A se vedea recent în Hotărârea din 8 septembrie 2022, Finanzamt R (Deducerea taxei achitate în amonte legată de o contribuție în calitate de asociat) (C-98/21, EU:C:2022:645).

valoarea de piață este baza de impozitare. În conformitate cu articolul 72, valoarea de piață înseamnă suma totală pe care un client aflat în aceeași etapă de comercializare ar fi plătit-o pentru (precum în speță) un serviciu comparabil. Numai dacă nu se poate stabili că există vreun serviciu comparabil se va ține seama de cheltuielile pe care persoana impozabilă le-a efectuat pentru prestarea serviciilor.

37. În scopul de a determina valoarea de piață în sensul articolului 72 din Directiva TVA, instanța de trimitere solicită să se stabilească dacă serviciile de administrare prestate de holding filialelor sale constituie prestații unice pentru care trebuie să se stabilească *o* singură valoare de piață.

38. Pentru a răspunde la această întrebare, este necesar mai întâi să se clarifice dacă holdingul furnizează în speță o singură prestație (unică) sau mai multe prestații care trebuie analizate separat (punctul 1 de mai jos). Numai după aceea se poate examina modul de calcul al valorii de piață (punctul 2 de mai jos).

1. Cu privire la caracterul unic al prestației

a) Criteriul privind caracterul unic al unui ansamblu de prestații

39. În jurisprudența constantă a Curții se consideră că, în scopuri de TVA, fiecare prestație trebuie să fie considerată în mod normal ca fiind distinctă și independentă [10]. Aceasta decurge din articolul 1 alineatul (2) al doilea paragraf, precum și din articolul 2 din Directiva TVA [11]. Acest lucru este valabil chiar dacă există o anumită legătură între mai multe prestații întrucât acestea răspund unui obiectiv economic unic [12].

40. Cu toate acestea, principiul independenței fiecărei prestații nu este absolut. Astfel, operațiunile *nu* trebuie *să fie descompuse în mod artificial*, pentru a nu altera funcționalitatea sistemului de TVA [13]. Tratamentul ansamblului de prestații în scopuri de TVA se situează, așadar, într-o zonă de tensiune între principiul independenței prestațiilor, pe de o parte, și interzicerea descompunerii artificiale a operațiunilor unice, pe de altă parte. În acest context, Curtea a stabilit două excepții de la principiul independenței prestației: este vorba, pe de o parte, despre prestațiile complexe unice și, pe de altă parte, despre prestațiile accesorii neindependente [14].

[10] Hotărârea din 2 iulie 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punctul 23), Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punctul 22), și Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții (C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, EU:C:2011:135, punctul 53).

[11] A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punctul 16 și jurisprudența citată).

[12] A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punctul 18); a se vedea Hotărârea din 4 septembrie 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, punctul 44), precum și, în acest sens, și Hotărârea din 17 ianuarie 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, punctul 42).

[13] Hotărârea din 2 iulie 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punctul 23), Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punctul 22), Hotărârea din 16 aprilie 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, punctul 44), Hotărârea din 10 martie 2011, Bog și alții (C-497/09, C-499/09, C-501/09 și C-502/09, EU:C:2011:135, punctul 53), și Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punctul 29).

[14] A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punctele 20 și 21).

b) Nicio prestație accesorie și nicio prestație complexă unică

41. O prestație trebuie să fie considerată accesorie unei prestații principale atunci când nu constituie pentru clientelă un scop în sine, ci mijlocul de a beneficia în cele mai bune condiții de serviciul principal al prestatorului [15]. Instanța de trimitere a constatat că holdingul a prestat filialelor sale servicii de administrare, financiare, de gestiune imobiliară, de investiții, de tehnologie a informației și de gestionare a personalului. Niciuna dintre aceste prestații nu este accesorie în raport cu celelalte. Astfel, prestațiile menționate au, fiecare, propriul caracter original și niciuna dintre ele nu este subordonată alteia în ceea ce privește scopul său.

42. Nu suntem nici în prezența unei prestații complexe unice. În cazul unei prestații complexe unice, mai multe elemente ale prestației formează o prestație *sui generis*. Această situație se regăsește atunci când două sau mai multe elemente ori acte furnizate de persoana impozabilă sunt atât de strâns legate între ele încât formează *în mod obiectiv* o singură prestație economică indivizibilă, a cărei apreciere separată ar avea un caracter artificial [16]. Curtea stabilește dacă aceasta este situația prin determinarea elementelor caracteristice [17] și, prin urmare, a naturii unei operațiuni [18] din „punctul de vedere al consumatorului mediu” [19] [20].

43. În speță nu se poate constata caracterul indivizibil al elementelor prestației. Dimpotrivă, prestațiile holdingului (servicii de guvernanță corporativă, de finanțare, precum și servicii de gestiune imobiliară, a tehnologiei informației și a personalului) sunt cinci servicii distincte cu caracter propriu. Această situație nu este diferită nici în cazul unei combinații între asemenea prestații, deoarece caracterul lor individual poate fi în continuare identificat. În percepția publicului, este vorba, așadar, despre o singură prestație *sui generis*. Prestațiile furnizate de holding pot de asemenea să fie obținute separat. Aceste prestații sunt furnizate pe piață de întreprinderi specializate. Nu este necesar ca astfel de prestații să fie achiziționate sub formă de ansamblu de prestații.

44. Este adevărat că filialele au plătit un preț unic pentru prestații. Totuși, deși acesta este în principiu un indiciu de existență a unei prestații complexe unice [21], el este secundar în cazul întreprinderilor afiliate. Astfel, grupul ar putea în caz contrar să influențeze aprecierea prestațiilor în scopuri de TVA prin stabilirea de comun acord a unei remunerații unice sau a mai multe remunerații distincte. Prin urmare, remunerația unică nu se opune în speță posibilității de a reține că există prestații distincte.

15 A se vedea Concluziile noastre prezentate în cauza Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punctul 34), precum și Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punctul 23), Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 71), Hotărârea din 21 februarie 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, punctul 52), Hotărârea din 15 mai 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, punctul 45), și Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punctul 30).

16 Hotărârea din 2 iulie 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, punctul 23), Hotărârea din 19 decembrie 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, punctul 33), Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punctul 22), Hotărârea din 10 noiembrie 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, punctul 70), și Hotărârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punctul 23).

17 Hotărârea din 29 martie 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, punctul 22), și Hotărârea din 27 octombrie 2005, Levob Verzekeringen și OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, punctul 20).

18 Hotărârea din 18 ianuarie 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, punctul 30), Hotărârea din 27 septembrie 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, punctul 18), și Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punctul 29). Cu toate acestea, în hotărârile în versiunea originală (și anume în versiunea în limba franceză) se folosesc mereu aceiași termeni: „éléments caractéristiques”.

19 Hotărârea din 19 iulie 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, punctul 21), Hotărârea din 2 decembrie 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, punctul 26), și Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punctul 29).

20 A se vedea în acest sens și Concluziile noastre prezentate în cauza Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, punctul 22).

21 Ordonanța din 19 ianuarie 2012, Purple Parking și Airparks Services (C-117/11, nepublicată, EU:C:2012:29, punctul 35), și Hotărârea din 25 februarie 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, punctul 31).

45. În aceste condiții, astfel cum subliniază în mod corect Comisia, prestațiile holdingului trebuie apreciate separat. Potrivit constatărilor comunicate de instanța de trimitere, este vorba despre cinci servicii distincte, prestate filialelor holdingului.

2. Cu privire la determinarea valorii de piață

46. Instanța de trimitere solicită de asemenea să se stabilească dacă valoarea de piață a prestațiilor holdingului se determină pe baza unui preț de comparație, potrivit articolului 72 primul paragraf din Directiva TVA, sau pe baza costurilor holdingului, în sensul articolului 72 al doilea paragraf punctul (2) din această directivă.

47. Potrivit textului dispoziției, acest lucru depinde de aspectul dacă poate fi „stabilită […] o prestare de servicii comparabilă". Costurile holdingului pot fi avute în vedere numai atunci când nu există această posibilitate.

48. Revine instanței de trimitere sarcina de a constata dacă pentru prestațiile holdingului există pe piață prețuri de comparație și eventual care este cuantumul lor. Întrucât cele cinci prestații ale holdingului trebuie apreciate separat, este probabil să fie posibilă identificarea unor prețuri de comparație.

49. În măsura în care holdingul a achiziționat de la terți prestațiile pe care le-a furnizat filialelor sale, nu se pot identifica indicii care împiedică să se considere că prețul de comparație este contrapartida plătită de holding. Astfel, există o prezumție potrivit căreia prețul plătit între terți corespunde valorii de piață a unei prestații.

3. Concluzie privind prima întrebare preliminară

50. Valoarea de piață pentru fiecare dintre prestațiile holdingului se determină pe baza prețurilor de comparație în sensul articolului 72 primul paragraf din Directiva TVA. În speță nu se poate reține existența unui ansamblu indivizibil de prestații pentru care nu ar exista un preț de comparație.

C. Cu titlu subsidiar: cu privire la cea de a doua întrebare preliminară

51. Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită să se stabilească modul în care se determină „costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului" în sensul articolului 72 al doilea paragraf punctul (2) din Directiva TVA. Instanța de trimitere ridică în special problema dacă determinarea acestor costuri se poate realiza prin adiționarea tuturor cheltuielilor unei persoane impozabile în cazul în care serviciile din aval ale acesteia se limitează la administrarea unor filiale, iar persoana impozabilă a dedus din TVA-ul datorat toate sumele plătite cu titlu de TVA pentru serviciile din amonte. Această întrebare este însă adresată în cadrul prezentului litigiu numai pentru cazul în care se poate reține existența unui ansamblu indivizibil de prestații pentru care nu există un preț de comparație. Prin urmare, răspunsul este formulat doar cu titlu subsidiar.

1. Condiția imperativă prevăzută la articolul 80 din Directiva TVA: risc de evaziune fiscală sau de fraudă

52. Totuși, aplicarea valorii de piață presupune, în primul rând, ca articolul 80 alineatul (1) prima teză din Directiva TVA să fie relevant, cu alte cuvinte, să existe riscul de evaziune fiscală sau de fraudă. În caz contrar, toate cheltuielile efectuate de client potrivit articolului 73 din această directivă constituie baza de impozitare.

53. Întrucât holdingul a obținut o contrapartidă de la filialele sale pentru prestațiile sale, potrivit articolului 73 din Directiva TVA, această valoare obținută în mod real [22] constituie în principiu baza de impozitare în scopuri de TVA. Cuantumul bazei de impozitare nu este, așadar, stabilit de autorul directivei, ci este determinat în mod autonom de persoana impozabilă și de client. Relevantă este suma pe care o cheltuiește clientul pentru a obține prestația. În scopuri de TVA, este irelevant dacă aceasta este mai mare sau mai mică decât valoarea de piață.

54. Simplul fapt că deducerea taxei aferente serviciilor din amonte depășește datoria fiscală pentru serviciile din aval nu este – astfel cum subliniază în mod întemeiat holdingul în observațiile sale scrise – un indiciu de evaziune fiscală sau de fraudă [23]. Nici vânzarea de mărfuri sub prețul obișnuit al pieței nu determină un risc de pierdere a unor venituri fiscale întrucât – astfel cum subliniază în mod întemeiat și Comisia – principiul concurenței depline este în principiu irelevant în materia TVA-ului (datorită caracterului său de impozit indirect pe consum). *A fortiori*, acest lucru nu creează un risc de evaziune fiscală sau de fraudă. Clientul (iar nu prestatorul) trebuie să fie și este în cele din urmă impozitat în funcție de cheltuielile sale (iar nu în funcție de cheltuielile obișnuite) pentru un bun de consum (o livrare de bunuri sau o prestare de servicii).

55. Împrejurarea că prestatorul nu realizează vreun profit este de asemenea irelevantă în materie de TVA (a se vedea articolul 9 din Directiva TVA: „activitate economică, indiferent de […] rezultatele activității respective”). Prin urmare, riscul pe care urmărește să îl combată articolul 80 din Directiva TVA nu poate rezulta din cuantumul prețului și din veniturile fiscale generate de acesta. Dreptul în materie de TVA autorizează însă un preț convenit între persoana impozabilă și client care să nu acopere costurile.

56. Dacă persoana impozabilă (holdingul) și clientul (filiala) sunt însă întreprinderi afiliate, stabilirea între ele a prețului este relevantă în scopuri de TVA pentru un alt motiv. Acest lucru rezultă din următoarele exemple în care se pornește de la o cotă de TVA de 20 %.

57. Holdingul achiziționează un serviciu de la un terț pentru 120 (inclusiv TVA de 20) și îl revinde cu titlu oneros filialei. Filiala nu are drept de deducere a taxei achitate în amonte deoarece efectuează operațiuni scutite. La un preț de vânzare de 120, deducerea taxei achitate în amonte și datoria fiscală a holdingului se compensează, astfel încât filiala datorează TVA de 20. Aceasta nu ar putea să neutralizeze sarcina TVA-ului întrucât nu are un drept de deducere a taxei achitate în amonte. Prin urmare, grupului i se aplică TVA nedeductibil de 20. Rezultatul ar fi identic în cazul unui întreprinzător individual care nu are drept de deducere a taxei achitate în amonte pentru că efectuează operațiuni scutite.

[22] Hotărârea din 26 aprilie 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 și C-129/11, EU:C:2012:248, punctul 43 și jurisprudența citată).

[23] Această constatare corespunde și jurisprudenței constante a Curții – a se vedea numai Hotărârea din 17 octombrie 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punctul 24 și urm.), și Hotărârea din 29 mai 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, punctul 26).

58. În schimb, la un preț de vânzare de 60, holdingul ar avea în continuare un drept de deducere a taxei achitate în amonte de 20, însă datoria sa fiscală ar fi de numai 10 (60×20:120), așa încât filiala ar suporta o sarcină a TVA-ului de numai 10. Astfel, grupul își va fi redus la jumătate sarcinile fiscale rezultate ca urmare a excluderii dreptului filialei de deducere a taxei achitate în amonte. În consecință, în cazul întreprinderilor strâns legate între ele există interesul și posibilitatea ca în asemenea situații prețul convenit să nu fie prețul de cumpărare, ci un preț mai redus. Acest lucru nu ar fi posibil pentru un întreprinzător individual. Din legătura strânsă dintre prestator și beneficiarul prestării rezultă un risc în materie de TVA (crearea unei deduceri nejustificate a taxei achitate în amonte, în speță în cadrul grupului) pe care articolul 80 urmărește să îl combată.

59. Prin urmare, în cazurile prevăzute la articolul 80 din Directiva TVA, statele membre pot să calculeze în mod excepțional [24] TVA-ul nu pe baza contrapartidei reale, ci pe baza valorii de piață mai ridicate, potrivit articolului 72. Articolul 80 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA presupune să se presteze un serviciu între întreprinderi afiliate, beneficiarul prestării să nu aibă drept complet de deducere și să existe un risc de evaziune fiscală sau de fraudă. Dacă sunt îndeplinite aceste condiții, valoarea de piață în sensul articolului 72 este comparată cu contrapartida reală. Dacă contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, baza de impozitare în scopuri de TVA este valoarea de piață.

60. Părțile nu repun în discuție faptul că holdingul și filialele sale sunt întreprinderi afiliate și că beneficiarii prestării (filialele) nu au drept complet de deducere. Prin urmare, trebuie să se examineze numai dacă și în ce măsură există un risc de evaziune fiscală sau de fraudă.

61. Evaziunea fiscală sau frauda este însă exclusă *per se* în anumite împrejurări, de exemplu atunci când situația de fapt creată de persoana impozabilă nu periclitează veniturile fiscale.

62. Or, atunci când se livrează bunuri sau se prestează servicii la un preț redus sau majorat în mod artificial între părți care beneficiază deopotrivă de un drept complet de deducere, nu poate exista evaziune fiscală sau fraudă în această etapă [25]. Într-un asemenea caz, în ceea ce privește cuantumul total al sarcinii TVA-ului pe care grupul are obligația de a-l plăti, este (în principiu [26]) irelevant dacă filialele recurg direct la servicii externe sau dacă grupul achiziționează mai întâi aceste prestații și le revinde apoi filialelor la un preț redus sau majorat.

63. Veniturile fiscale nu sunt periclitate nici de serviciile prestate intragrup dacă pentru costurile societății prestatoare (al holdingului) nu se datorează TVA (de exemplu pentru salariile plătite). Ceea ce este relevant este faptul că, în această privință, holdingul nu putea invoca un drept de deducere. În această măsură și contrar opiniei administrației fiscale suedeze, este irelevantă excluderea dreptului de deducere al beneficiarului prestării (și anume, filialele). În cadrul grupului nu intervine nicio deducere nejustificată. Un întreprinzător individual care are costuri comparabile și o activitate economică comparabilă ar suporta de asemenea o sarcină a TVA-ului în același cuantum ca grupul.

[24] Cu privire la caracterul derogatoriu al articolului 80, a se vedea în mod special Hotărârea din 26 aprilie 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 și C-129/11, EU:C:2012:248, punctul 45). În ceea ce privește caracterul derogatoriu al dispoziției precedente, a se vedea Hotărârea din 29 mai 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, punctul 24).

[25] Hotărârea din 26 aprilie 2012, Balkan and Sea Properties (C-621/10 și C-129/11, EU:C:2012:248, punctul 47).

[26] Este prevăzută o excepție pentru activele a căror utilizare ulterioară poate determina o regularizare a deducerii potrivit articolului 184 și următoarele din Directiva TVA.

64. Veniturile fiscale sunt, așadar, periclitate dacă, în primul rând, holdingul achiziționează prestații supuse TVA-ului, în al doilea rând, filialele nu au drept complet de deducere și, în al treilea rând, holdingul revinde prestațiile achiziționate filialelor la un preț mai redus decât prețul de cumpărare. Dacă holdingul revinde într-un asemenea caz (în cadrul „administrării cu titlu oneros” impuse de Curte) filialelor sale serviciile sale din amonte la un preț redus în mod artificial, grupul poate să își diminueze parțial sarcinile TVA-ului rezultate din excluderea dreptului de deducere al filialelor.

65. Dacă însă costurile holdingului nu sunt grevate de TVA, acest lucru nu este posibil. În această privință, nu există niciun risc de periclitare a veniturilor fiscale. Acest lucru este valabil chiar și atunci când beneficiarii prestării (filialele) nu au drept complet de deducere. Faptul că pentru constatarea unei periclitări a veniturilor fiscale nu se poate ține seama de dreptul de deducere al beneficiarului prestării rezultă din însuși faptul că această condiție este menționată separat la articolul 80 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA. Condiția ar fi redundantă dacă ar trebui să fie examinată și pentru a constata dacă există un risc de evaziune fiscală sau de fraudă.

66. Relevanța juridică a faptului că serviciile din amonte erau supuse TVA-ului este evidențiată și în lumina articolului 16 primul paragraf și a articolului 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA. Mai precis, ca o condiție pentru ficțiunea că prestațiile sunt furnizate cu titlu oneros (și majorarea concomitentă a bazei de impozitare), aceste articole presupun de asemenea ca serviciile din amonte revândute cu titlu gratuit să fi dat dreptul la deducerea taxei achitate în amonte. În cele din urmă, atât articolul 80 coroborat cu articolul 72, cât și articolul 16 primul paragraf și articolul 26 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA urmăresc același obiectiv. Acesta este de a regulariza deducerea efectuată de acela care revinde terților bunuri sau servicii cu titlu gratuit sau în parte gratuit.

67. Având în vedere constatările comunicate de instanța de trimitere, acest lucru înseamnă că articolul 80 alineatul (1) litera (a) din Directiva TVA se poate aplica numai pentru aproximativ jumătate din serviciile din aval ale holdingului (aproximativ 14 milioane de coroane suedeze). Astfel, deși holdingul și-a repercutat economic toate costurile asupra serviciilor din aval, numai aproximativ jumătate din cheltuielile sale au fost supuse TVA-ului. În orice caz, acesta este cuantumul maxim în care există riscul de periclitare a veniturilor fiscale în sensul articolului 80 din Directiva TVA.

2. Cu privire la relevanța costurilor holdingului

68. Dacă articolul 80 din Directiva TVA este aplicabil, trebuie să se determine valoarea de piață a prestațiilor în conformitate cu articolul 72 din această directivă. Potrivit articolului 72 primul paragraf, aceasta rezultă, în primul rând, din suma pe care un client este necesar să o plătească în mod normal pentru o livrare de bunuri sau o prestare de servicii comparabilă. Numai dacă instanța de trimitere ajunge la concluzia că nu pot fi determinate prețuri de comparație, costurile holdingului pentru prestarea serviciului constituie, potrivit articolului 72 al doilea paragraf punctul (2) din Directiva TVA, valoarea de piață (a se vedea în această privință considerațiile referitoare la prima întrebare preliminară, punctul 46 și următoarele).

69. Cu toate acestea, s-ar ajunge la rezultate eronate dacă s-ar include în calcul în mod global și automat toate costurile holdingului din anul calendaristic în discuție, astfel cum a procedat pârâta. Dimpotrivă, valoarea de piață a fiecărui serviciu se calculează separat, astfel cum subliniază în mod corect și Comisia, și nu poate fi, așadar, determinată pe baza costurilor totale

dintr-un an. De exemplu, costurile pentru achiziția viitoare a unei participații (sau și pentru cotarea la bursă a holdingului) nu au nicio legătură cu serviciile prestate filialelor actuale. Prin urmare, ele nu pot să influențeze nici baza de impozitare a acestor servicii.

70. La aceasta se adaugă faptul că anumite costuri supuse taxei achitate în amonte se amortizează numai într-o perioadă mai lungă [27]. Prin urmare, tocmai în cazul investițiilor mai mari excedentele de taxă achitată în amonte sunt inerente sistemului. Astfel, construirea de către holding a unui centru de date, în scopul de a presta cu titlu oneros în favoarea filialelor servicii de tehnologie a informației, ar determina costuri ridicate în anul în care se realizează construcția (cu o sarcină ridicată a TVA-ului) care poate fi neutralizată prin deducerea efectuată de holding a taxei achitate în amonte.

71. Includerea completă în anul în care se efectuează plata lor a unor asemenea costuri de investiții în calculul pentru determinarea valorii de piață a unui serviciu prestat în același an nu ar reflecta, așadar, realitatea economică. Dimpotrivă, aceste costuri trebuie repercutate și asupra serviciilor din anii următori. Chiar dacă acest aspect nu a fost inclus direct în textul articolului 72 din Directiva TVA, el trebuie totuși avut în vedere în cadrul reglementării în materie de TVA.

72. Pe de o parte, Curtea a statuat deja în mod expres că nici chiar un preț obișnuit al pieței care să fie mai mic decât prețul de cost nu face posibilă aplicarea articolului 80 din Directiva TVA [28]. Un preț obișnuit al pieței repartizează însă de asemenea pe mai mulți ani costurile de investiții pe termen lung. Pe de altă parte, acest lucru reiese de exemplu din dispoziția articolului 187 din Directiva TVA, potrivit căruia deducerea taxei achitate în amonte pentru costurile de investiții nu se regularizează imediat în cazul unei modificări a împrejurărilor, ci pe o perioadă de mai mulți ani [29]. Această apreciere și perioadele menționate la acest articol, cu privire la care statele membre au în parte o marjă de manevră, pot fi aplicate în speță prin analogie. Prin urmare, sfera noțiunii de costuri prevăzută la articolul 72 al doilea paragraf punctul (2) din Directiva TVA trebuie restrânsă printr-o interpretare teleologică.

3. Concluzie privind cea de a doua întrebare preliminară

73. La cea de a doua întrebare trebuie, așadar, să se răspundă (cu titlu subsidiar) că valoarea de piață a serviciilor de administrare intragrup în sensul articolului 80 coroborat cu articolul 72 din Directiva TVA nu poate fi determinată printr-o adiționare globală a tuturor costurilor unui holding dintr-un anumit an calendaristic. Dimpotrivă, trebuie să fie avute în vedere numai costurile supuse TVA-ului. În această privință, este necesar să se țină seama de faptul că costurile trebuie repercutate asupra serviciilor respective din aval. Pentru acest motiv, costurile pentru bunurile de capital pot, cel mult, să fie avute în vedere pe o bază proporțională în anul în care au fost efectuate.

[27] În acest sens, a se vedea și Hotărârea din 29 mai 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, punctul 29).

[28] Hotărârea din 29 mai 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, punctul 26) – care se referă numai la dispoziția anterioară articolului 80.

[29] A se vedea în acest sens și Hotărârea din 14 septembrie 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, punctul 24 și urm.).

VI. Concluzie

74. Prin urmare, propunem Curții să răspundă la întrebările preliminare adresate de Högsta förvaltningsdomstol (Curtea Administrativă Supremă, Suedia) după cum urmează:

Articolele 72 și 80 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretate în sensul că diferitele servicii de administrare (în speță, servicii de guvernanță corporativă, servicii de finanțare, precum și servicii de gestiune imobiliară, a tehnologiei informației și a personalului) pe care le prestează un holding dominant filialelor sale nu constituie în niciun caz întotdeauna prestații unice pentru care posibilitatea de a determina o valoare de comparație în sensul articolului 72 primul paragraf din această directivă este exclusă de la bun început.