

Cauza C-808/23

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

27 decembrie 2023

Instanța de trimitere:

Högsta förvaltningsdomstolen (Suedia)

Data deciziei de trimitere:

21 decembrie 2023

Recurentă:

Högekullen AB

Intimată:

Skatteverket

[...]

RECURENTĂ

Aktiebolaget Högekullen [omissis]

[omissis] Göteborg

INTIMATĂ

Skatteverket

[omissis]

HOTĂRĂREA ATACATĂ

Hotărârea Kammarrätten i Göteborg (Curtea de Apel Administrativă din Göteborg, Suedia) din 3 martie 2021 [omissis]

OBIECT

Taxă pe valoarea adăugată (denumită în continuare „TVA”) și taxă stabilită suplimentar; cerere de decizie preliminară adresată Curții de Justiție a Uniunii Europene

Cauza este prezentată.

Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă, Suedia) dă următoarea

ORDONANȚĂ

Curtea de Justiție a Uniunii Europene este sesizată, conform articolului 267 TFUE, cu o cerere de decizie preliminară, astfel cum figurează în anexa la cererea de decizie preliminară (anexa la procesul-verbal).

[*omissis*]

ANEXĂ

Cerere de decizie preliminară adresată în temeiul articolului 267 TFUE privind interpretarea articolelor 72 și 80 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumită în continuare „Directiva TVA”)

Introducere

- 1 Högsta förvaltningsdomstolen (Curtea Administrativă Supremă) solicită pronunțarea unei decizii preliminare în scopul clarificării modului în care trebuie interpretate articolele 72 și 80 din Directiva TVA în ceea ce privește stabilirea valorii de piață a serviciilor prestate de o societate-mamă filialei sale. Întrebările preliminare au fost adresate într-o cauză privind calcularea bazei de impozitare, în care Skatteverket (administrația fiscală suedeză) a aplicat normele naționale de reevaluare introduse în temeiul articolului 80 din Directiva TVA.

Dispozițiile dreptului Uniunii invocate

- 2 Din articolul 73 din Directiva TVA reiese că baza de impozitare este, ca regulă generală, constituită din contrapartida bunurilor sau a serviciilor.
- 3 Potrivit articolului 80, pentru a preveni evaziunea fiscală sau fraudă, statele membre pot adopta măsuri pentru a se asigura că, în anumite cazuri determinate, baza de impozitare corespunde valorii de piață. În conformitate cu alineatul (1) litera (a), acesta este cazul printre altele atunci când există legături organizaționale sau de proprietate, astfel cum sunt definite de statul membru, contrapartida este

mai mică decât valoarea de piață, iar beneficiarul livrării sau al prestării nu are drept complet de deducere.

- 4 În scopul aplicării Directivei TVA, noțiunea de „valoare de piață” este definită la articolul 72. În ceea ce privește serviciile, primul paragraf prevede că „valoare de piață” înseamnă suma totală pe care, pentru obținerea serviciilor în cauză la momentul respectiv, un client aflat în aceeași etapă de comercializare la care are loc prestarea de servicii este necesar să o plătească în condiții de concurență loială, unui prestator independent de pe teritoriul statului membru în care prestarea este supusă taxei. Atunci când nu poate fi stabilită o prestare de servicii comparabilă, „valoarea de piață” înseamnă, în conformitate cu articolul 72 al doilea paragraf, o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului.

Dispozițiile naționale invocate

- 5 În cursul exercițiilor financiare în discuție în procedura principală, era în vigoare mervärdesskattelagen (1994:200) [Legea privind taxa pe valoarea adăugată (1994:200)]. Această lege a fost înlocuită de o nouă mervärdesskattelag (2023:200) [Legea privind taxa pe valoarea adăugată (2023:200)], însă legea anterioară se aplică în continuare, în măsura în care prezintă relevanță în speță, situațiilor anterioare intrării în vigoare a noii legi. Dispozițiile aplicabile ale legii din 1994 sunt prezentate în continuare. În esență, noua lege conține dispoziții echivalente.
- 6 Din articolele 2 și 3 care figurează în capitolul 7 rezultă că baza de impozitare este, ca regulă generală, constituită din contrapartida bunurilor sau a serviciilor.
- 7 În conformitate cu articolul 3a din capitolul 7, baza de impozitare este valoarea de piață atunci când contrapartida este mai mică decât valoarea de piață, clientul nu are drept complet de deducere, există legături între vânzător și client, iar persoana impozabilă nu este în măsură să demonstreze potrivit cerințelor legale conformitatea contrapartidei cu condițiile pieței.
- 8 Articolul 9 primul paragraf din capitolul 1 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 vânzător 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 este o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului.

Situația de fapt

- 9 Cauza privește Aktiebolaget Högkullen, societatea-mamă a unui grup de gestiune imobiliară. Administrarea bunurilor imobile este asigurată de filialele sale. În 2016, aceasta avea 19 filiale directe și indirecte.
- 10 Activitățile filialelor sunt parțial scutite de taxă și, prin urmare, nu au dreptul la deducerea integrală a TVA-ului aferent intrărilor. Societatea-mamă este implicată în mod activ în administrarea tuturor filialelor, punând la dispoziția acestora diverse funcții de sediu principal, contra cost. Această activitate economică este supusă integral TVA-ului. Societatea-mamă nu desfășoară nicio altă activitate economică și nu declară niciun alt venit decât cel generat de prestarea de servicii intragrup.
- 11 În 2016, societatea-mamă a furnizat filialelor sale servicii de gestiune, financiare, de gestiune imobiliară, de investiții, de tehnologie a informației și de gestionare a personalului. Societatea-mamă a primit o sumă totală de aproximativ 2,3 milioane de coroane suedeze (SEK) în schimbul serviciilor și a declarat TVA-ul aferent ieșirilor pentru întreaga contrapartidă.
- 12 Potrivit societății-mamă, valoarea contrapartidei a fost stabilită prin aplicarea unei metode cost-plus. Societatea arată că metoda constă în stabilirea ca remunerație a unei sume corespunzătoare costurilor suportate de societatea-mamă pentru achiziționarea și prestarea serviciilor, precum și a unei marje de profit. Potrivit societății, aceasta a aplicat o cheie de repartizare prin care un anumit procent din costurile sale de administrare și din cheltuielile sale, cum ar fi cele pentru sedii, telefonie, tehnologia informației, protocol și deplasări, sunt considerate ca raportându-se la serviciile furnizate filialelor. Societatea a indicat de asemenea că, în opinia sa, costurile cu acționariatul, cum ar fi costurile de închidere a conturilor, costurile de audit și costurile suportate pentru convocarea adunărilor generale, precum și costurile de mobilizarea a capitalului nu erau legate de serviciile furnizate și că, în consecință, aceste costuri au fost excluse în totalitate din calculul contrapartidei. Aceste costuri includeau costurile asociate unei noi emisiuni planificate de acțiuni și cotării la bursă.
- 13 Cheltuielile proprii ale societății-mamă în cursul aceluiași an s-au ridicat la aproximativ 28 de milioane SEK. Aproximativ jumătate din această sumă se referea la costuri de achiziție supuse TVA-ului, în timp ce restul se referea la costuri de achiziție scutite de TVA și la alte costuri scutite de TVA, cum ar fi costurile salariale. Societatea a dedus întregul TVA aferent intrărilor referitor la achizițiile pentru care fusese facturat TVA-ul, cu alte cuvinte și taxa pe costurile de mobilizare a capitalului și cu acționariatul.
- 14 Considerând că serviciile fuseseră prestate filialelor la un preț mai mic decât valoarea de piață, administrația fiscală a decis să reevalueze și să majoreze baza de impozitare. Potrivit administrației fiscale, nu existau prestări de servicii comparabile pe piața liberă și, prin urmare, baza de impozitare a fost stabilită la o

sumă corespunzătoare costurilor suportate de societate pentru prestarea acestor servicii. Administrația a considerat că toate costurile suportate de societate pentru anul în cauză, și anume aproximativ 28 de milioane SEK, trebuiau considerate ca raportându-se la serviciile prestate și, prin urmare, baza de calcul al TVA-ului aferent ieșirilor societății-mamă a fost stabilită la acest cuantum. Această majorare a fost supusă unei taxe stabilite suplimentar.

- 15 Societatea-mamă a introdus o acțiune la Förvaltningsrätten i Göteborg (Tribunalul Administrativ din Göteborg, Suedia), care a admis acțiunea și a anulat decizia administrației fiscale. În motivarea deciziei sale, Tribunalul Administrativ a făcut precizările menționate în continuare. Administrația fiscală nu a demonstrat potrivit cerințelor legale că societatea a vândut servicii intragrup sub valoarea de piață. Nu este evident că cheltuielile cu acționariatul trebuie considerate costuri legate de prestarea de servicii administrative. Faptul că societatea nu a declarat niciun alt venit decât cel provenit din serviciile intragrup și că a dedus TVA-ul aferent intrărilor pentru toate achizițiile sale nu are, ca atare, nicio incidență asupra estimării cheltuielilor efectuate pentru prestarea acestor servicii. Având în vedere că societatea este societatea-mamă a unui grup de societăți și că o mare parte din cheltuielile sale în anul în cauză au fost constituite din cheltuielile legate de o eventuală cotare la bursă, este puțin probabil ca cheltuielile suportate de societate pentru prestarea de servicii intragrup să includă toate cheltuielile pe care le-a suportat în anul respectiv.
- 16 Administrația fiscală a declarat apel la Kammarrätten i Göteborg (Curtea de Apel Administrativă din Göteborg, Suedia), care a admis apelul și a confirmat decizia administrației pentru motivele enunțate în continuare.
- 17 Administrației fiscale îi revine sarcina de a dovedi că respectiva contrapartidă percepută de la filiale este mai mică decât valoarea de piață. Întrucât este vorba despre servicii intragrup, ar trebui să fie suficient ca administrația fiscală să poată demonstra că contrapartida acestor servicii a fost mai mică decât costurile suportate pentru prestarea serviciilor. Dispoziția privind reevaluarea bazei de impozitare este o normă de combatere a fraudei care are drept scop descoperirea manipulării prețurilor în sine. Așadar, este rezonabil ca evaluarea bazei de impozitare să se bazeze pe ceea ce persoana impozabilă însăși a considerat că face parte din activitatea economică impozabilă. Noua emisiune planificată de acțiuni și cotarea la bursă erau menite să atragă finanțare pentru noi achiziții de societăți și de bunuri imobile. Prin urmare, mobilizarea capitalului a adus beneficii întregului grup. Prin faptul că a solicitat deducerea taxei aferente intrărilor pentru toate achizițiile, societatea a considerat că aceste cheltuieli sunt inerente activității sale economice. În cazul unei societăți-mamă a cărei unică activitate constă în prestarea de servicii impozabile către filialele sale, taxa aferentă intrărilor nu poate fi dedusă integral pentru motivul că cheltuielile în cauză fac parte din cheltuielile generale inerente activității economice, în timp ce, totodată, se consideră că o astfel de operațiune nu are nicio legătură cu operațiunile impozabile în aval din cadrul acestei activități. Astfel, toate costurile suportate de societatea-mamă fac

parte integrantă din prețul administrării filialelor și ar trebui luate în considerare la stabilirea valorii de piață a serviciilor intragrup.

Pozițiile părților

Aktiebolaget Högkullen

- 18 Aktiebolaget Högkullen a formulat recurs împotriva hotărârii pronunțate de Curtea de Apel Administrativă, solicitând anularea acestei hotărâri și confirmarea deciziei pronunțate de Tribunalul Administrativ. Aceasta susține că contrapartida primită nu este mai mică decât valoarea de piață a serviciilor în cauză și, prin urmare, decizia administrației fiscale de a reevalua baza de impozitare este nefondată. Societatea susține următoarele.
- 19 Argumentul administrației fiscale potrivit căruia serviciile prestate constituie un serviciu unic integrat care este specific grupului și că, prin urmare, nu există un serviciu comparabil pe piața liberă, nu își găsește susținerea în jurisprudența Curții de Justiție. Directiva TVA se întemeiază pe principiul potrivit căruia fiecare operațiune trebuie considerată ca fiind distinctă și independentă, iar Curtea a recunoscut de asemenea că administrarea activă a filialelor poate consta în diferite tipuri de prestări de servicii care constituie o activitate economică (a se vedea, de exemplu, Hotărârea Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537).
- 20 Serviciile pe care societatea le-a prestat filialelor sale nu sunt specifice grupului și activităților sale. Externalizarea diferitor funcții este curentă și toate serviciile în discuție în speță sunt de așa natură încât pot fi achiziționate pe piața liberă de la diferiți prestatori. Prin urmare, există servicii comparabile pe piața liberă și este posibil să se stabilească un preț de piață pentru fiecare serviciu separat. A considera că administrarea filialelor este un serviciu integrat specific care poate fi furnizat numai în cadrul unui grup de societăți este contrar principiului neutralității și implică faptul că norma generală de stabilire a valorii de piață nu se aplică niciodată prestării unor astfel de servicii.
- 21 Societatea aplică metoda cost-plus pentru a stabili prețul serviciilor pe care le prestează filialelor sale. Metodologia este un model general acceptat de stabilire a prețurilor bazat pe costuri, cu o marjă stabilită în condiții de concurență deplină. Principiul concurenței depline este recunoscut la nivel internațional și înseamnă că prețurile și alte condiții convenite între societăți care au legături strânse în cadrul tranzacțiilor transfrontaliere trebuie să corespundă cu ceea ce ar fi convenit societăți independente în aceeași situație.
- 22 Mobilizarea capitalului de către societate nu aduce niciun beneficiu filialelor și nu are nicio legătură cu îndeplinirea diverselor funcții de sediu principal. Potrivit Liniilor directe ale OCDE privind serviciile intragrup, nu este în conformitate cu principiul concurenței depline să le fie impuse filialelor costurile cu acționariatul. Administrația fiscală construiește o valoare de piață fictivă, care

variază considerabil de la un an la altul în cazul în care, precum în speță, apare un cost unic care nu are nicio legătură cu costul efectiv de producție sau de prestare a serviciilor. Deoarece societatea adaugă o marjă la prețul de cost al serviciilor, cheltuielile generale ale societății sunt luate în considerare la stabilirea prețurilor de-a lungul timpului prin includerea acestora în „plusul” din metoda cost-plus.

- 23 O valoare de piață care este stabilită conform metodei cost-plus nu intră în conflict cu ceea ce constituie o valoare de piață în sensul Directivei TVA. Nu există niciun temei juridic care să permită să se concluzioneze că quantumul deducerii TVA-ului aferent intrărilor trebuie să fie legat de stabilirea prețului unui serviciu. În aplicarea normelor privind reevaluarea, administrația fiscală se întemeiază pe jurisprudența Curții cu privire la dreptul de deducere. Această abordare este eronată, întrucât normele privind reevaluarea sunt total independente de normele privind dreptul de deducere. În plus, decizia administrației fiscale are ca efect faptul că și cheltuielile care nu sunt supuse TVA-ului aferent intrărilor, precum cheltuielile salariale, sunt incluse în baza de impozitare și sunt supuse TVA-ului aferent ieșirilor. Modul în care administrația fiscală aplică normele privind reevaluarea conduce la un rezultat disproporționat în raport cu obiectivul urmărit de aceste norme.

Administrația fiscală

- 24 Administrația fiscală solicită respingerea recursului și prezintă următoarele argumente.
- 25 Administrarea activă a filialelor sale de către societatea-mamă trebuie considerată un serviciu integrat unic, al cărui echivalent nu există între părți independente pe piața liberă. Chiar dacă s-ar considera că sunt prestate mai multe servicii distincte, acestea trebuie considerate atât de specifice grupului în cauză încât nu există servicii comparabile pe piața liberă. În relațiile intragrup, stabilirea prețurilor poate fi, de fapt, influențată de factori care nu sunt relevanți în contextul unei operațiuni externe corespunzătoare. Prin urmare, stabilirea prețurilor în cadrul unui grup de societăți se poate abate de la ceea ce s-ar fi convenit între părți independente. Conținutul serviciilor intragrup poate fi influențat de asemenea de factori care nu sunt relevanți pentru operațiunile externe. Acest lucru conduce la concluzia că, în cazul în care o societate-mamă suportă costuri ridicate pentru realizarea unui serviciu prestat filialelor sale, atunci acesta nu este același tip de serviciu pe care l-ar putea presta un prestator extern; dimpotrivă, serviciul societății-mamă are un caracter diferit și conținutul său este mai larg.
- 26 În cazul în care valoarea de piață se calculează pe baza costurilor suportate de societatea-mamă, calculul ar trebui realizat în același mod în care se stabilește baza de impozitare atunci când serviciile sunt utilizate în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității economice. Aceasta înseamnă că se consideră că costurile prestării serviciului constituie proporția costurilor aferente serviciului din costurile comerciale fixe și de funcționare. În cazul în care se poate stabili că taxa aferentă intrărilor referitoare la cheltuieli este deductibilă pentru motivul că aceste

cheltuieli fac parte din cheltuielile generale suportate pentru desfășurarea activității economice, atunci există o legătură între costuri și operațiunile în aval. Dacă o astfel de legătură există în contextul evaluării dreptului de deducere, atunci există o legătură corespunzătoare în contextul unei reevaluări. În consecință, taxa aferentă intrărilor nu poate fi considerată deductibilă în totalitate, pentru motivul că cheltuiala face parte din cheltuielile generale suportate pentru desfășurarea activității economice, fără a fi legată de operațiunile în aval în contextul unei reevaluări.

- 27 Din jurisprudența Curții reiese că cheltuielile de mobilizare a capitalului pot constitui cheltuieli generale suportate pentru desfășurarea activității economice (Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320). În speță, societatea-mamă a dedus întreaga taxă aferentă intrărilor referitoare la achizițiile sale, inclusiv taxa referitoare la costurile de mobilizare a capitalului și la costurile cu acționariatul. Întrucât activitatea economică a societății-mamă constă exclusiv în prestarea de servicii filialelor sale, trebuie să se considere că aceste costuri au adus beneficii indirecte filialelor.
- 28 Dispozițiile privind reevaluarea bazei de impozitare au fost introduse pentru a combate evaziunea fiscală și pierderea de venituri din TVA ca urmare a manipulării prețurilor. În speță, societatea-mamă a dedus taxa aferentă intrărilor în ceea ce privește cheltuielile generale, dar nu a luat în considerare aceste cheltuieli la stabilirea prețului operațiunilor în aval. Filialele nu beneficiază de un drept de deducere integrală și, prin urmare, nu ar fi putut deduce întreaga taxă aferentă intrărilor dacă ar fi achiziționat serviciile de la un prestator extern sau dacă ar fi mobilizat ele însele capitalul. Acceptarea acestui mod de stabilire a prețurilor serviciilor ar conduce, așadar, la o pierdere de venituri fiscale.
- 29 Principiile care guvernează impozitarea veniturilor nu sunt aplicabile în domeniul TVA-ului, întrucât este vorba despre două sisteme distincte, cu obiective și abordări diferite. Curtea a statuat că modelul de convenție fiscală al OCDE nu este relevant pentru interpretarea Directivei TVA, întrucât se referă la impozitarea directă (Hotărârea FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, punctul 39). În consecință, chiar dacă acest mod de stabilire a prețurilor poate fi acceptat în scopul impozitului pe venit, ar putea fi necesar să se reevalueze baza de impozitare în contextul unei evaluări în materie de TVA.

Prezentarea motivelor trimiterii preliminare

- 30 În speță, este cert că societatea-mamă și filialele sale sunt legate între ele astfel încât se poate prezuma că normele privind reevaluarea bazei de impozitare sunt aplicabile și că filialele nu beneficiază de un drept complet de deducere a TVA-ului aferent intrărilor. În plus, articolul 80 din Directiva TVA supune reevaluarea condiției ca contrapartida să fie mai mică decât valoarea de piață. Prin intermediul prezentei cereri de decizie preliminară, Curtea Administrativă Supremă solicită

îndrumări cu privire la modul în care trebuie să se aprecieze dacă aceasta este situația.

- 31 Potrivit articolului 72 primul paragraf din Directiva TVA, valoarea de piață a unui serviciu înseamnă suma pe care clientul serviciului ar fi trebuit să o plătească unui prestator independent pentru a obține serviciul în cauză. În conformitate cu al doilea paragraf, atunci când nu poate fi stabilită o prestare de servicii comparabilă, valoarea de piață reprezintă o sumă care nu este mai mică decât costurile complete pentru prestarea serviciului.
- 32 Părțile în cauză nu sunt de acord cu privire la aspectul dacă articolul 72 primul paragraf poate fi aplicat pentru a stabili valoarea de piață a serviciilor furnizate de o societate-mamă filialelor sale. Aktiebolaget Högkullen susține că serviciile furnizate trebuie evaluate separat și că servicii echivalente pot fi achiziționate pe piața liberă. În schimb, administrația fiscală susține că administrarea activă a filialelor de către societatea-mamă este un serviciu integrat unic, al cărui echivalent nu există între părți independente pe piața liberă. Administrația fiscală susține de asemenea că atât stabilirea prețurilor, cât și conținutul serviciilor intragrup sunt influențate de factori care nu sunt relevanți pentru operațiunile externe. Prin urmare, potrivit administrației fiscale, nu se poate stabili o prestare de servicii comparabilă, indiferent de aspectul dacă se consideră că unul sau mai multe servicii au fost prestate filialelor.
- 33 Chestiunea dacă, în acest caz concret, există în mod real pe piața liberă prestări de servicii comparabile este în esență o chestiune de fapt asupra căreia Curtea nu se pronunță. Cu toate acestea, administrația fiscală consideră, în principiu, că serviciile furnizate de o societate-mamă, în calitate de societate holding activă, filialelor sale nu sunt, prin însăși natura lor, susceptibile să permită stabilirea existenței unei prestări de servicii comparabile pe piața liberă. Potrivit administrației fiscale, aceste situații implică, așadar, servicii unice a căror valoare de piață nu poate fi stabilită în conformitate cu articolul 72 primul paragraf.
- 34 Poziția administrației fiscale se întemeiază pe jurisprudența anterioară a Curții Administrative Supreme. În cauza HFD 2014 ref. 40, instanța a considerat că o condiție prealabilă pentru reevaluarea bazei de impozitare este ca administrația fiscală să demonstreze că contrapartida este mai mică decât valoarea de piață. În plus, instanța a considerat că, în cazul operațiunilor intragrup, administrația fiscală își poate îndeplini sarcina probei demonstrând că contrapartida este mai mică decât costurile prestării serviciilor, fără a trebui să demonstreze în prealabil că nu există servicii comparabile furnizate de prestatori externi. Instanța și-a motivat opinia prin faptul că stabilirea prețurilor în cadrul operațiunilor intragrup poate fi influențată de factori care sunt irevanți în contextul unei operațiuni externe corespunzătoare și, prin urmare, se poate abate de la ceea ce s-ar fi convenit între părți independente.
- 35 Curtea Administrativă Supremă consideră că este necesar ca Curtea să clarifice dacă este compatibil cu articolele 72 și 80 din Directiva TVA să se considere,

astfel cum a procedat administrația fiscală, că nu există prestări de servicii comparabile pe piața liberă în ceea ce privește tipul de servicii în discuție în speță. Prin urmare, se pune întrebarea dacă este compatibil cu Directiva TVA, având în vedere caracterul unic al acestor servicii, să se stabilească întotdeauna valoarea de piață pe baza normei alternative de la articolul 72 al doilea paragraf.

- 36 Potrivit articolului 72 al doilea paragraf, valoarea de piață este o sumă care nu este mai mică decât costurile complete ale persoanei impozabile pentru prestarea serviciului. Părțile din litigiu au opinii divergente și cu privire la modul în care trebuie interpretată această dispoziție. Potrivit Aktiebolaget Högekullen, metoda cost-plus utilizată pentru calcularea contrapartidei are ca rezultat faptul că aceasta din urmă este cel puțin egală cu costurile de prestare a serviciilor suportate de societate. Administrația fiscală susține că toate costurile fixe și variabile ale societății-mamă constituie costuri aferente prestării serviciilor.
- 37 În susținerea argumentației sale, administrația fiscală invocă faptul că, în speță, singura activitate economică a societății-mamă consta în administrarea activă a filialelor sale și că aceasta a dedus întreaga taxă aferentă intrărilor percepută pentru propriile cheltuieli, inclusiv taxa aferentă costurilor de mobilizare a capitalului și costurilor cu acționariatul. Potrivit administrației fiscale, aceasta înseamnă că cheltuielile totale ale societății-mamă trebuie considerate ca reprezentând costurile suportate de aceasta pentru prestarea serviciilor.
- 38 Pentru ca baza de impozitare să fie stabilită la o valoare mai mare decât contrapartida, administrația fiscală trebuie să demonstreze că contrapartida este mai mică decât valoarea de piață. În opinia Curții Administrative Supreme, nu este clar dacă, într-o situație precum cea în discuție în speță, la stabilirea valorii de piață, o astfel de legătură trebuie să se facă cu deducerea TVA-ului aferent intrărilor, după cum a procedat administrația fiscală. În consecință, Curtea Administrativă Supremă solicită Curții să se pronunțe cu privire la aspectul dacă este compatibil cu articolele 72 și 80 din Directiva TVA să se considere că, 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 pentru cheltuielile sale, cheltuielile totale ale societății-mamă, inclusiv costurile de mobilizare a capitalului și costurile cu acționariatul, constituie costurile suportate de societate pentru prestarea serviciilor către filiale.
- 39 Potrivit jurisprudenței Curții, articolul 80 trebuie interpretat în mod restrictiv, iar statele membre nu pot prevedea, în temeiul acestui articol, că baza de impozitare este valoarea de piață și în alte cazuri decât cele enumerate în dispoziția menționată (a se vedea, de exemplu, Hotărârea Balkan and Sea Properties și Provadinvest, C-621/10 și C-129/11, EU:C:2012:248, punctele 45 și 51). Cu toate acestea, Curtea nu a examinat întrebările în discuție în speță referitoare la reevaluarea bazei de impozitare în cazul serviciilor intragrup, iar jurisprudența anterioară nu oferă, în opinia Curții Administrative Supreme, indicații suficiente pentru a stabili modul în care trebuie să se răspundă la întrebări. Prin urmare, este necesar să se solicite Curții pronunțarea unei decizii preliminare.

Întrebările preliminare

- 40 Având în vedere cele de mai sus, Curtea Administrativă Supremă solicită un răspuns la întrebările enunțate în continuare.

Prima întrebare: 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?

A doua întrebare: 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?

DOCUMENT DELIBERAT