



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNE PRAVOBRANILKE

JULIANE KOKOTT,

predstavljeni 6. marca 2025¹

Zadeva C-808/23

Höggullen AB

proti

Skatteverket

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe ki ga je vložilo Högsta förvaltningsdomstol (vrhovno upravno sodišče, Švedska))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davčna zakonodaja – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Člen 72 – Tržna vrednost – Člen 80 – Prevrednotenje davčne osnove – Holding, ki za svoje odvisne družbe opravlja izključno obdavčljive storitve – Določitev tržne vrednosti – Preprečevanje davčnih utaj ali izogibanja plačilu davka“

I. Uvod

1. V tem predlogu za sprejetje predhodne odločbe mora Sodišče odgovoriti na vprašanje, ki brez lastne sodne prakse verjetno nikoli ne bi bilo postavljeno. V skladu s tako imenovano holdinško sodno prakso² je namreč matična družba v obliki holdinga davčni zavezanec v smislu člena 9 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost³ (v nadaljevanju: Direktiva o DDV) le, če svoje odvisne družbe „upravlja za plačilo“. „Posegi holdinške družbe v upravljanje njene odvisne družbe“ bi v skladu s to sodno prakso – če se izvaja za plačilo – pomenili ekonomsko dejavnost. Ta bi morala vključevati zlasti opravljanje upravnih, finančnih, komercialnih in tehničnih storitev.⁴ V praksi so se zaradi tega vzpostavile različne ureditve, ki zdaj sprožajo dodatna vprašanja.

2. V obravnavanem primeru je obvladujoči holding nepremičninske skupine „dejavno upravljal“ svoje odvisne družbe v zameno za plačilo nadomestila. V zvezi s tem je opravljal različne storitve, zlasti v zvezi z vodenjem podjetij ali zagotavljanjem infrastrukture. Holding drugih dejavnosti ni

¹ Jezik izvirnika: nemščina.

² Temeljna sodba z dne 20. junija 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, točka 13); glej tudi sodbe z dne 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odbitek DDV, povezan z vložkom družbenika) (C-98/21, EU:C:2022:645, točka 41 in naslednje); z dne 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, točka 30 in naslednje), in z dne 17. oktobra 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, točka 16 in naslednje).

³ UL 2006, L 347, str. 1, v različici, veljavni v spornem obdobju.

⁴ V skladu s sodbo z dne 5. julija 2018, Marle Participations (C-320/17, EU:C:2018:537, točka 45) bi moral pod pojem upravljanja deleža spadati tudi najem stavbe.

opravljaj. Da bi lahko zagotavljal navedene storitve, je imel znatne izdatke, vključno z dolgoročnimi naložbami. V spornem letu 2016 so izdatki holdinga večkratno presegli prihodke iz njegovih dejavnosti za odvisne družbe.

3. Na podlagi sodne prakse Sodišča je ta dejavnost holdinga za plačilo ekonomska dejavnost, ki je brez oprostitve davka v celoti obdavčena z DDV. Nasprotno pa so v obravnavanem primeru dejavnosti odvisnih družb delno oproščene DDV. Zato odvisne družbe od svojega dolga DDV ne morejo v celoti odbiti zneskov vstopnega davka, ki so jih plačale za vstopne storitve (ki so jih prejele od holdinga). Nasprotno pa je holding uveljavljal celotni odbitek vstopnega davka in plačal DDV za svoje storitve za plačilo. Če sta nakupna cena in cena nadaljnje prodaje teh storitev enaki, je zato transakcija z vidika DDV znotraj skupine nevtralna. Če pa je cena, obračunana odvisnim družbam, nižja od nakupne cene holdinga, je skupina deležna ugodnosti iz naslova DDV.

4. Zgoraj opisana struktura je davčno upravo spodbudila, da je ponovno ocenila davčno osnovo za namene DDV za storitve holdinga. Podlaga za to je člen 80(1)(a) Direktive o DDV. V nekaterih primerih to državam članicam omogoča, da storitve med povezanimi podjetji ne obdavčijo na podlagi dejanskega plačila, temveč na podlagi fiktivne vrednosti (tako imenovana minimalna davčna osnova).

5. Davčna uprava meni, da je ta fiktivna vrednost (tržna vrednost v smislu člena 72 Direktive o DDV) v obravnavanem primeru določena na podlagi stroškovne cene holdinga. Ker je holding od svojega dolga DDV odštél ves vstopni davek, ki ga je plačal, je davčni urad menil, da so vsi izdatki holdinga davčna osnova njegovih izstopnih transakcij.

6. Sodišče mora zdaj v obravnavanem postopku – kot posredno posledico svoje „holdinške sodne prakse“ – določiti področje uporabe minimalne davčne osnove in pojasniti, ali je mogoče v izračun tržne vrednosti dejansko vključiti vse izdatke davčnega zavezanca.

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

7. Pravni okvir v okviru prava Unije tvorijo členi Direktive o DDV, ki so navedeni v nadaljevanju.

8. Člen 73 te direktive kot načelo določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

9. Člen 80(1)(a) te direktive določa izjemo:

„1. Da se prepreči davčna utaja ali izogibanje plačilu davka, lahko države članice sprejmejo ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je glede dobave blaga ali opravljanja storitev, v primerih, ko med dobavitelji ali ponudniki in prejemniki obstajajo družinske ali druge tesne osebne vezi, upravne, lastniške, članske, finančne ali pravne vezi, kakor jih opredeljuje država članica, davčna osnova enaka tržni vrednosti, to lahko storijo v naslednjih primerih:

(a) ko je plačilo nižje od tržne vrednosti in naročnik dobave nima pravice do celotnega odbitka po členih 167 do 171 in 173 do 177;“

10. Člen 72 te direktive se nanaša na izračun tržne vrednosti:

„Za namene te direktive pomeni ‚tržna vrednost‘ celoten znesek, ki bi ga pridobitelj ali prejemnik v prodajni fazi pridobitve zadevnega blaga ali opravljene storitve in pod pogoji lojalne konkurence, moral plačati neodvisnemu dobavitelju ali ponudniku na ozemlju države članice, v kateri je transakcija obdavčljiva, da bi si v tem trenutku zagotovil zadevno blago ali storitve.

Če ni mogoče ugotoviti primerljive dobave blaga ali opravljanja storitev, pomeni ‚tržna vrednost‘ naslednje:

- (1) v zvezi z blagom znesek, ki ni manjši od nabavne cene blaga ali podobnega blaga ali – če ni nabavne cene – od lastne cene, ki se določi v trenutku dobave;
- (2) v zvezi s storitvami pomeni znesek, ki ni manjši od celotnih stroškov, ki jih mora davčni zavezanec plačati za opravljene storitve.“

B. Švedsko pravo

11. Na Švedskem so bili členi 72, 73 in 80 Direktive o DDV v nacionalno pravo preneseni s členom 9, prvi odstavek, poglavja 1 ter členi 2, 3 in 3a poglavja 7 Mervärdesskattelag (1994:200) (v nadaljevanju: zakon o DDV). Nova različica Mervärdesskattelag (2023:200), ki je medtem začela veljati, se za obravnavani spor še ne uporablja.

12. Člen 9, prvi odstavek, v poglavju 1 zakona o DDV določa, da v zvezi s storitvami tržna vrednost pomeni celoten znesek, ki bi ga prejemnik v prodajni fazi pridobitve opravljene storitve, ob zagotovitvi storitve in pod pogoji lojalne konkurence, moral plačati neodvisnemu ponudniku na nacionalnem ozemlju. Drugi odstavek določa, da če ni mogoče določiti primerljive storitve, pojem tržna vrednost pomeni znesek, ki ni manjši od celotnih stroškov, ki jih mora davčni zavezanec plačati za opravljene storitve.

13. Člena 2 in 3 v poglavju 7 zakona o DDV določata, da je davčna osnova praviloma enaka plačilu za blago ali storitve.

14. Člen 3a v poglavju 7 zakona o DDV določa, da je davčna osnova enaka tržni vrednosti, če je plačilo nižje od tržne vrednosti, naročnik storitve nima pravice do celotnega odbitka, sta ponudnik in naročnik medsebojno povezana, davčni zavezanec pa ne more pravno zadostno dokazati, da je plačilo v skladu s tržnimi razmerami.

III. Dejansko stanje

15. Högkullen AB (v nadaljevanju: holding), kapitalska družba po švedskem pravu, je obvladujoča matična družba skupine. Ekonomska dejavnost skupine obsega upravljanje nepremičnin, ki ga izvaja 19 neposrednih in posrednih odvisnih družb. Dejavnosti odvisnih družb so delno oproščene davka, tako da je DDV, ki se nanaša na vstopne storitve odvisne družbe, delno oproščen pravice do odbitka vstopnega davka (člen 168 Direktive o DDV).

16. Dejavnosti holdinga so omejene na zagotavljanje storitev znotraj skupine odvisnim družbam, ki jih obvladuje, v zameno za plačilo. Pri tem gre za storitve vodenja podjetij, financiranja ter upravljanja nepremičnin, IT in človeških virov. Te storitve so v celoti predmet DDV.

17. Holding je za svoje storitve odvisnim družbam v spornem letu 2016 zaračunal skupno približno 2,3 milijona švedskih kron. Navedel je, da je ta znesek izračunal z uporabo tako imenovane metode dodatka na stroške – metode, ki je bila razvita za zakonodajo o davku od dohodkov in tam zlasti za določanje transference cen. V ta namen naj bi uporabil razdelitveni ključ, na podlagi katerega se določen delež njegovih stroškov vodenja podjetij in stroškov za prostore, telefone, informacijsko tehnologijo, reprezentanco in potovanja pripiše izstopnim transakcijam. Nasprotno pa naj stroški delničarjev ter stroški računovodstva, revizije, skupščine delničarjev, zbiranja kapitala, načrtovane izdaje novih delnic in sprejema na borzo ne bi imeli nobene zveze z izstopnimi storitvami. Zato holding zadnjenavedenih stroškov ni upošteval pri izračunu plačila za opravljene storitve.

18. V spornem letu so skupni izdatki holdinga znašali približno 28 milijonov švedskih kron. Približno polovica od teh je bila namenjena vstopnim storitvam, za katere se plačuje DDV. Preostali znesek je ustrezal vstopnim storitvam, oproščenim DDV, in neobdavčenim transakcijam, kot so izplačila plač. Holding je od svojega dolga DDV odbil vse zneske vstopnega davka. Slednje se je nanašalo tudi na vstopne storitve, ki niso bile upoštevane pri izračunu plačila za izstopne storitve.

19. Nesporno je, da so holding in njegove odvisne družbe povezani v smislu člena 3a v poglavju 7 švedskega zakona o DDV. Poleg tega niso bili izraženi nikakršni dvomi o tem, ali so bili členi 72, 73 in 80 Direktive o DDV pravilno preneseni v švedsko pravo. Nesporen je tudi obseg pravice holdinga do odbitka vstopnega davka. Davčna uprava očitno izhaja iz tega, da je treba vse vstopne storitve, za katere se plačuje vstopni DDV, neposredno pripisati obdavčljivim izstopnim storitvam, opravljenim odvisni družbi.

20. Med strankama je zato sporno le to, ali je davčna osnova za dolg holdinga iz naslova DDV nadomestilo, ki so ga plačale odvisne družbe, ali višji znesek.

21. Skatteverk (davčni urad, v nadaljevanju: tožena stranka) meni, da je plačilo, ki ga zaračunava holding za svoje izstopne storitve, nižje od tržne vrednosti. Zato se je tožena stranka odločila, da bo ponovno ocenila davčno osnovo za izstopne storitve in jih povečala v skladu s členom 3a poglavja 7 zakona o DDV. Po mnenju tožene stranke predstavljajo izstopne transakcije holdinga enotno storitev. Na prostem trgu naj za to storitev ne bi bilo primerljive cene, zato naj bi bila tržna vrednost vsaj enaka znesku stroškov, nastalih pri opravljanju storitve. Ker holding ni zagotovil drugih storitev, je tožena stranka za davčno osnovo upoštevala skupni znesek njegovih izdatkov v spornem letu, to je 28 milijonov švedskih kron. Na tej podlagi je tožena stranka izračunala DDV, ki ga je dolgoval holding.

22. Holding je zoper ta sklep vložil tožbo pri prvostopenjskem sodišču. To sodišče je navedeni sklep razveljavilo z obrazložitvijo, da vseh izdatkov holdinga ni mogoče pripisati storitvam, ki jih je opravil za odvisne družbe. Zlasti naj bi velik del stroškov pomenil spremljajoče izdatke za morebitno uvrstitev na borzo. To naj ne bi imelo nobene zveze z izstopnimi transakcijami.

23. Na podlagi pritožbe tožene stranke je bila odločba razveljavljena. Sklep je bil potrjen z obrazložitvijo, da je holding v celoti odbil vse zneske vstopnega davka. Zato naj bi vse izdatke pripisal svoji ekonomski dejavnosti. Ker naj bi bila ekonomska dejavnost holdinga omejena na upravljanje odvisnih družb, naj bi bilo treba pri določitvi tržne vrednosti upoštevati vse njegove izdatke. Holding je nato vložil pritožbo zoper to odločbo.

IV. Postopek predhodnega odločanja

24. Högsta förvaltningsdomstol (vrhovno upravno sodišče, Švedska) dvomi o zakonitosti ravnanja tožene stranke. Zato je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

1. Ali je pri uporabi nacionalnih določb o prevrednotenju davčne osnove s členoma 72 in 80 Direktive o DDV združljivo to, da se v primeru matične družbe, ki svojim odvisnim družbam zagotavlja storitve, kot izhajajo iz obravnavane zadeve, take storitve vedno štejejo za edinstvene storitve, katerih tržne vrednosti ni mogoče določiti na podlagi primerjave, kot je določena v členu 72, prvi odstavek?
2. Ali je pri uporabi nacionalnih določb o prevrednotenju davčne osnove s členoma 72 in 80 Direktive o DDV združljivo to, da se v primeru, ko je edina dejavnost matične družbe aktivno upravljanje odvisnih družb in matična družba odbije celoten vstopni DDV, plačan za njene pridobitve, šteje, da stroške družbe pri zagotavljanju storitev odvisnim družbam sestavljajo celotni izdatki matične družbe, vključno s stroški zbiranja kapitala in stroški, povezanimi z delničarji?

25. V postopku pred Sodiščem je poleg holdinga in tožene stranke pisna stališča podala tudi Evropska komisija. Sodišče je v skladu s členom 76(2) Poslovnika odločilo, da se obravnava ne opravi.

V. Pravna presoja

A. Ozadje vprašanj za predhodno odločanje: holdinška sodna praksa

26. Toženi davčni urad je zmotilo dejstvo, da je holding za svoje vstopne storitve (če so bile predmet DDV) zahteval celotni odbitek vstopnega davka, čeprav skupina (natančneje: odvisne družbe, ki jih obvladuje holding) v razmerju do tretjih oseb delno opravlja neobdavčene storitve.

27. Samostojno podjetje s primerljivo ekonomsko dejavnostjo naj bi namreč prav tako lahko uveljavljalo le delni odbitek vstopnega davka. Če skupina ne bi delovala prek holdinške strukture, temveč kot samostojno podjetje, bi se odbitek vstopnega davka za lastne stroške upravljanja določil z izstopnimi transakcijami samostojnega podjetja. Neobdavčene transakcije na podlagi posameznih dejavnosti bi torej sorazmerno omejile odbitek vstopnega davka. Poleg tega naj bi se odbitek vstopnega davka ohranil tudi pri stroških upravljanja podjetja.

28. Vendar v skladu s sodno prakso Sodišča to ne velja za holding,⁵ saj naj holding, ki prejema le dividende, načeloma ne bi opravljal ekonomske dejavnosti in naj torej ne bi bil davčni zavezanec. Drugače naj bi bilo (samo), kadar poleg udeležbe v drugem podjetju pride tudi do neposrednega ali posrednega sodelovanja pri upravljanju družb, v katerih so bili deleži pridobljeni, brez poseganja v pravice, ki jih ima imetnik deležev kot delničar ali družbenik.⁶

29. Če holding odvisnim družbam ne zagotavlja dejavnosti upravljanja za plačilo, naj v skladu s holdinško sodno prakso Sodišča sploh ne bi imel pravice do odbitka vstopnega davka od stroškov upravljanja podjetja na podlagi člena 168 te direktive.

30. Posledica te sodne prakse je, da mora vsak holding skupine, ki v celoti ali delno opravlja obdavčljive transakcije, svojim odvisnim družbam zagotoviti storitve za plačilo, če želi z odbitkom vstopnega davka nevtralizirati breme DDV za upravne stroške skupine. Zato so storitve med holdingom in odvisnimi družbami za plačilo „ustvarjene“. Odbitek vstopnega davka na podlagi zunanjih transakcij skupine je tako težko mogoč.

31. Holdinška sodna praksa je bila razvita na primeru čistega finančnega holdinga, katerega edini namen je pridobitev deležev v drugih družbah in ki ne opravlja samostojne dejavnosti. Njegovi edini prihodki so bile dividende, ki ne pomenijo izkoriščanja premoženja, temveč izhajajo iz samega lastništva premoženja.

32. Res je, da čisti finančni holding, ki samo prejema dividende iz različnih deležev, ne opravlja ekonomske dejavnosti. Drugače pa je v primeru obvladujočega holdinga, ki upravlja svoje nadzorovane deleže. Njegov namen ni le pridobitna dejavnost, ampak tudi upravljanje deležev. To ni primerljivo z navadnim delničarjem. Razlog za to, da ga je mogoče šteti za davčnega zavezanca le, če poleg tega za plačilo opravlja storitve za odvisne družbe, je treba utemeljiti. Dosedanja sodna praksa tega ne utemeljuje in praktično poziva k oblikovanju novih ureditev. To kaže tudi obravnavani primer.

33. Če te sodne prakse ne bi bilo, ne bi bilo treba zaračunati ločenih nadomestil za „upravljanje deležev“ (v zvezi z davkom od dohodkov bi zadostovala zgolj notranja razporeditev stroškov), odbitek vstopnega davka, ki ga je plačal holding, pa bi moral biti odobren le sorazmerno – v skladu z obdavčljivimi izstopnimi transakcijami njegovih deležev. Vprašanja, postavljena v obravnavanem primeru v zvezi z uporabo fiktivne davčne osnove, bi bila torej odveč. To bi bila preprosta in verjetno boljša rešitev.

34. Načelo nevtralnosti pravne oblike, ki ga Sodišče priznava in poudarja⁷, dejansko tudi govori v prid temu, da je treba stroške upravljanja podjetja v obeh primerih (posamezni podjetnik z več področji dejavnosti v primerjavi z obvladujočim družbenikom skupine z več področji dejavnosti, ki jih pokrivajo odvisne družbe) oprostiti plačila DDV v enaki višini. Samostojni podjetnik je *neposredno* gospodarsko aktiven, obvladujoči družbenik skupine pa *posredno*, in sicer prek odvisnih družb, ki jih obvladuje. Kadar obe podjetji opravljata enako ekonomsko dejavnost, niti

⁵ Temeljna sodba z dne 20. junija 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, točka 13); glej tudi sodbe z dne 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odbitek DDV, povezan z vložkom družbenika) (C-98/21, EU:C:2022:645, točka 41 in naslednje); z dne 8. novembra 2018, C&D Foods Acquisition (C-502/17, EU:C:2018:888, točka 30 in naslednje), in z dne 17. oktobra 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, točka 16 in naslednje).

⁶ Sodba z dne 20. junija 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, EU:C:1991:268, točki 13 in 14).

⁷ Glej samo v zvezi z davčnimi oprostitvami: sodbe z dne 28. junija 2007, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust und The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391, točka 26); z dne 4. maja 2006, Abbey National (C-169/04, EU:C:2006:289, točka 53); z dne 3. aprila 2003, Hoffmann (C-144/00, EU:C:2003:192, točka 24); z dne 10. septembra 2002, Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, točka 30), in z dne 7. septembra 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, točka 20).

samostojni podjetnik niti obvladujoči družbenik skupine ne bi smela biti prisiljena skleniti odplačne pogodbe o opravljanju storitev s „svojim“ podjetjem, da bi lahko kot davčni zavezanec odbila vstopni DDV,⁸ tako da bi bil DDV zanj nevturalen.

35. Če bi torej Sodišče v prihodnosti priznalo, da obvladujoči holding posredno opravlja ekonomsko dejavnost tudi brez opravljanja storitev za svoje odvisne družbe za plačilo in je zato v tem pogledu davčni zavezanec, se številni spori v zvezi s tem v prihodnosti ne bi več pojavili. V nasprotnem primeru se bodo v holdinških situacijah še naprej spodbujale navidezne storitve za plačilo. Spori se bodo tako še naprej nanašali bodisi na znesek odbitka vstopnega davka holdinga⁹ bodisi – kot v obravnavanem primeru – na znesek davčne osnove storitev, opravljenih za odvisne družbe. Slednje je še posebej težavno, saj gre – kot je pojasnjeno zgoraj pod točko 26 in naslednjimi – dejansko le za vprašanje pravilnega odbitka vstopnega davka s strani holdinga.

B. Prvo vprašanje za predhodno odločanje

36. Prvo vprašanje za predhodno odločanje se nanaša na določitev davčne osnove. Načeloma je v skladu s členom 73 Direktive o DDV v zvezi s tem upoštevno plačilo, ki ga prejme izvajalec. V skladu s členom 80 lahko država članica za preprečevanje davčne utaje ali izogibanja plačilu davka v nekaterih primerih bližine med izvajalcem in prejemnikom storitev določi, da je davčna osnova enaka tržni vrednosti. V skladu s členom 72 je tržna vrednost celoten znesek, ki bi ga prejemnik v prodajni fazi plačal za primerljivo storitev (v obravnavanem primeru). Le če ni mogoče ugotoviti primerljive storitve, je treba upoštevati stroške davčnega zavezanca za opravljene storitve.

37. Predložitveno sodišče želi za določitev tržne vrednosti na podlagi člena 72 Direktive o DDV izvedeti, ali so storitve upravljanja, ki jih holding opravlja za svoje odvisne družbe, edinstvene storitve, za katere je treba določiti *eno* enotno tržno vrednost.

38. Za odgovor na to vprašanje je zato treba najprej pojasniti, ali holding v tem primeru opravlja enotno (edinstveno) storitev ali več storitev, ki jih je treba presojati ločeno (glej točko 1 spodaj). Šele nato je mogoče oceniti, kako se izračuna tržna vrednost (glej točko 2 spodaj).

⁸ Glej moje sklepne predloge v zadevi Sonaecom (C-42/19, EU:C:2020:378, točka 47).

⁹ Kot je bilo nedavno navedeno v sodbi z dne 8. septembra 2022, Finanzamt R (Odbitek DDV, povezan z vložkom družbenika) (C-98/21, EU:C:2022:645).

1. Enotnost storitve

a) Standard za enotnost sklopa storitev

39. V ustaljeni sodni praksi Sodišče meni, da je treba za namene DDV vsako storitev načeloma šteti za samostojno in neodvisno.¹⁰ To naj bi izhajalo iz člena 1(2), drugi pododstavek, in člena 2 Direktive o DDV.¹¹ To velja celo, kadar med več storitvami obstaja določena povezava, ker služijo enotnemu gospodarskemu cilju.¹²

40. Vendar to načelo samostojnosti vsake storitve ni absolutno. Kajti transakcije se zato, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV, namreč *ne smejo umetno razdeliti*.¹³ Obravnavanje DDV pri sklopih storitev je torej razpeto med načelom samostojnosti storitev na eni strani in prepovedjo umetne razdelitve enotnih transakcij na drugi strani. V zvezi s tem je Sodišče razvilo dve odstopanji od načela samostojnosti storitev: prvič, enotne kompleksne storitve in, drugič, nesamostojne pomožne storitve.¹⁴

b) Brez pomožnih storitev in enotnih kompleksnih storitev

41. Storitve je treba šteti za nesamostojno pomožno storitev glavne, če za stranke ni cilj, temveč sredstvo, da lahko uporabljajo glavno storitev izvajalca storitev pod najboljšimi pogoji.¹⁵ Predložitveno sodišče je ugotovilo, da je holding za svoje odvisne družbe opravljal storitve upravljanja podjetij, finančnega upravljanja, upravljanja nepremičnin, vrednostnih papirjev, IT in človeških virov. Nobena od teh storitev v razmerju do drugih ni nesamostojna pomožna storitev. Vsaka od navedenih storitev ima namreč lasten, izvoren značaj in nobena od teh storitev ni podrejena cilju druge storitve.

42. Prav tako ne gre za enotno kompleksno storitev. Pri enotni kompleksni storitvi več elementov storitve sestavlja eno storitev *sui generis*. Za takšno storitev gre, kadar je storitev davčnega zavezanca sestavljena iz dveh ali več elementov ali dejanj, ki so tako tesno povezani, da *objektivno*

¹⁰ Sodbe z dne 2. julija 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, točka 23); z dne 18. januarja 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, točka 22), in z dne 10. marca 2011, Bog in drugi (C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, EU:C:2011:135, točka 53).

¹¹ Glej moje sklepne predloge v zadevi Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, točka 16) in tam navedeno sodno prakso.

¹² Glej moje sklepne predloge v zadevi Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, točka 18); glej sodbo z dne 4. septembra 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660, točka 44), in v tem smislu tudi sodbo z dne 17. januarja 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, točka 42).

¹³ Sodbe z dne 2. julija 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, točka 23); z dne 18. januarja 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, točka 22); z dne 16. aprila 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, točka 44); z dne 10. marca 2011, Bog in drugi (C-497/09, C-499/09, C-501/09 in C-502/09, EU:C:2011:135, točka 53), in z dne 25. februarja 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, točka 29).

¹⁴ Glej moje sklepne predloge v zadevi Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, točki 20 in 21).

¹⁵ Glej moje sklepne predloge v zadevi Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, točka 34) ter sodbe z dne 18. januarja 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, točka 23); z dne 10. novembra 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, točka 71); z dne 21. februarja 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, točka 52); z dne 15. maja 2001, Primback (C-34/99, EU:C:2001:271, točka 45), in z dne 25. februarja 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, točka 30).

sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna.¹⁶ Sodišče ugotavlja, ali gre za tak primer, tako da opredeli značilnosti¹⁷ in s tem naravo transakcije¹⁸ „z vidika povprečnega potrošnika“^{19, 20}.

43. V obravnavanem primeru ni mogoče prepoznati nedeljivosti elementov storitve. Pri storitvah, ki jih zagotavlja holding (storitve vodenja podjetij, financiranja ter upravljanja nepremičnin, IT in človeških virov), gre namreč za pet različnih storitev, od katerih ima vsaka svojo naravo. Kombinacija teh storitev ne spremeni ničesar, saj je njihova individualna narava še vedno prepoznavna. S stališča zadevne javnosti zato ne gre za edinstveno storitev *sui generis*. Storitve, ki jih opravlja holding, so dostopne tudi ločeno. Na trgu te storitve opravljajo specializirani ponudniki. Takih storitev ni treba združevati v sklope.

44. Res je, da so odvisne družbe za storitve plačale enotno ceno. Čeprav ta indic načeloma govori v prid obstoju enotne kompleksne storitve,²¹ pa je v primeru povezanih podjetij vseeno drugotnega pomena. V nasprotnem primeru bi namreč lahko sama skupina vplivala na presojo storitev z vidika DDV s tem, da bi sklenila enotno plačilo ali več ločenih plačil. Enotno plačilo zato v obravnavanem primeru ne nasprotuje obstoju ločenih storitev.

45. V teh okoliščinah je treba storitve, ki jih opravlja holding – kot upravičeno poudarja Komisija – presojati ločeno. Glede na ugotovitve, ki jih je sporočilo predložitveno sodišče, gre za pet ločenih storitev, opravljenih za odvisne družbe holdinga.

2. Določitev tržne vrednosti

46. Predložitveno sodišče želi tudi izvedeti, ali se tržna vrednost storitev holdinga določi na podlagi primerjalne cene v skladu s členom 72, prvi odstavek, Direktive o DDV ali na podlagi stroškov holdinga v skladu s členom 72, drugi odstavek, točka 2, te direktive.

47. V skladu z besedilom te določbe je to odvisno od tega, ali je mogoče „ugotoviti primerljiv[o] [...] opravljanj[e] storitev“. Samo v nasprotnem primeru se lahko za določitev tržne vrednosti uporabijo stroški holdinga.

48. Predložitveno sodišče mora ugotoviti, ali je mogoče primerjalne cene za storitve holdinga ugotoviti na prostem trgu, in če je tako, kako visoke so te cene. Ker je treba pet storitev holdinga presojati ločeno, se zdi verjetno, da je mogoče določiti primerjalne cene.

¹⁶ Sodbe z dne 2. julija 2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, točka 23); z dne 19. decembra 2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, točka 33); z dne 18. januarja 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, točka 22); z dne 10. novembra 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, točka 70), in z dne 29. marca 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, točka 23).

¹⁷ Sodbi z dne 29. marca 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, EU:C:2007:195, točka 22), in z dne 27. oktobra 2005, Levob Verzekeringen in OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:649, točka 20).

¹⁸ Sodbe z dne 18. januarja 2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, točka 30); z dne 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, točka 18), in z dne 25. februarja 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, točka 29). V izvirnikih sodb (to je v francoski različici) pa se uporablja vedno isti pojem: „*éléments caractéristiques*“.

¹⁹ Sodbe z dne 19. julija 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484, točka 21); z dne 2. decembra 2010, Everything Everywhere (C-276/09, EU:C:2010:730, točka 26), in z dne 25. februarja 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, točka 29).

²⁰ Glej v zvezi s tem tudi moje sklepne predloge v zadevi Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, točka 22).

²¹ Sklep z dne 19. januarja 2012, Purple Parking in Airparks Services (C-117/11, neobjavljen, EU:C:2012:29, točka 35), in sodba z dne 25. februarja 1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, točka 31).

49. Če je holding storitve, ki jih je opravil za svoje odvisne družbe, kupil od tretjih oseb, nič ne nasprotuje temu, da se nadomestilo, ki ga je plačal holding, šteje za primerjalno ceno. Obstaja namreč domneva, da cena, plačana med tretjimi osebami, ustreza tržni vrednosti storitve.

3. Predlog glede prvega vprašanja za predhodno odločanje

50. Tržno vrednost je treba za vsako storitev holdinga določiti ločeno na podlagi primerjalnih cen iz člena 72, prvi odstavek, Direktive o DDV. V obravnavanem primeru ni mogoče predpostaviti nedeljivega sklopa storitev, za katerega primerjalna cena ne bi obstajala.

C. Podredno: drugo vprašanje za predhodno odločanje

51. Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem za predhodno odločanje izvedeti, kako je treba določiti „celotn[e] strošk[e], ki jih mora davčni zavezanec plačati za opravljene storitve“ v smislu člena 72, drugi odstavek, točka 2, Direktive o DDV. Predložitveno sodišče zlasti sprašuje, ali je to mogoče storiti tako, da se seštejejo vsi izdatki davčnega zavezanca, če so njegove izstopne storitve omejene na upravljanje odvisnih družb in je od svojega dolga DDV odštel celoten znesek vstopnega davka, ki ga je plačal za svoje vstopne storitve. Vendar se to vprašanje v obravnavanem sporu postavlja le, če je mogoče ugotoviti obstoj nedeljivega sklopa storitev, za katerega ne obstaja primerjalna cena. Zato se nanj odgovori le podredno.

1. Nujni pogoj iz člena 80 Direktive o DDV: tveganje davčne utaje ali izogibanja plačilu davka

52. Vendar uporaba tržne vrednosti najprej predpostavlja, da je člen 80(1), prvi stavek, Direktive o DDV upošteven, torej da obstaja tveganje davčne utaje ali izogibanja plačilu davka. V nasprotnem primeru se v skladu s členom 73 te direktive šteje, da je davčna osnova vse, kar je prejemnik storitve plačal.

53. Ker je holding od odvisnih družb prejel plačilo za svoje storitve, ta dejansko prejeta vrednost²² v skladu s členom 73 Direktive o DDV načeloma pomeni davčno osnovo za DDV. Zneska davčne osnove torej ne določi zakonodajalec, temveč ga samostojno določita davčni zavezanec in prejemnik storitve. Odločilni dejavnik je znesek, ki ga mora porabiti prejemnik storitve, da bi prejel storitev. Vprašanje, ali je ta znesek višji ali nižji od tržne vrednosti, z vidika DDV načeloma ni upošteveno.

54. Zgolj dejstvo, da odbitek vstopnega davka od vstopnih storitev presega davčni dolg od izstopnih storitev, ni – kot pravilno poudarja holding v pisnem stališču – indic za davčno utajo ali izogibanje plačilu davka.²³ Celo prodaja blaga pod običajno tržno ceno ne ustvarja tveganja izgube davčnih prihodkov, saj neodvisno tržno načelo – kot pravilno poudarja tudi Komisija – načeloma ni upošteveno za DDV (zaradi svoje narave posrednega davka na potrošnjo). To še toliko bolj ne pomeni tveganja davčne utaje ali izogibanja plačilu davka. Posledično bi moral biti in bo prejemnik storitve (in ne izvajalec storitve) obdavčen glede na svoje izdatke (in ne glede na običajne izdatke) za potrošniško blago (dobavo ali storitev).

²² Sodba z dne 26. aprila 2012, *Balkan and Sea Properties* (C-621/10 in C-129/11, EU:C:2012:248, točka 43 in navedena sodna praksa).

²³ To je tudi v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča – glej zgolj sodbi z dne 17. oktobra 2018, *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:834, točka 24 in naslednje), in z dne 29. maja 1997, *Skipalle* (C-63/96, EU:C:1997:263, točka 26).

55. Dejstvo, da izvajalec storitev ni ustvaril dobička, prav tako ni pomembno za zakonodajo o DDV (glej zgolj člen 9 Direktive o DDV: „ekonomsk[a] dejavnost, ne glede na namen“). Zato tveganje, ki se želi s členom 80 Direktive o DDV odpraviti, ne more izhajati iz višine cene in davčnih prihodkov, ki iz nje izhajajo. Zakonodaja o DDV torej dopušča ceno med davčnim zavezancem in prejemnikom storitve, ki ne pokriva stroškov.

56. Če pa sta davčni zavezanec (holding) in prejemnik storitve (odvisna družba) povezani podjetji, je določanje cen predmet zakonodaje o DDV iz drugega razloga. To je razvidno iz naslednjih primerov, ki temeljijo na 20-odstotni stopnji DDV:

57. Holding od tretje osebe pridobi storitev za 120 (vključno z DDV v višini 20) in jo proti plačilu proda odvisni družbi. Odvisna družba nima pravice do odbitka vstopnega davka, ker opravlja oproščene transakcije. Pri prodajni ceni 120 se odbitek vstopnega davka in davčni dolg holdinga medsebojno izravnata, tako da se odvisni družbi obračuna DDV v višini 20. Brez pravice do odbitka vstopnega davka ga ne bi mogla nevtralizirati. Posledično se za skupino obračuna neodbitni DDV v višini 20. Do enakega rezultata bi prišlo tudi v primeru samostojnega podjetnika, ki zaradi svojih oproščenih transakcij nima pravice do odbitka vstopnega davka.

58. Nasprotno pa bi imel holding pri prodajni ceni 60 še vedno odbitek vstopnega davka v višini 20, vendar davčni dolg zgolj v višini 10 (20/120 od 60), tako da bi bil za odvisno družbo obračunan le DDV v višini 10. Skupina bi tako za polovico zmanjšala stroške, povezane z izključitvijo povezane družbe iz odbitka vstopnega davka. Zato obstaja interes tesno povezanih podjetij in možnost, da se v takih primerih dogovorijo o nižji ceni, in ne o nakupni ceni. To za samostojnega podjetnika ne bi bilo mogoče. Posebna bližina izvajalcev storitev in prejemnikov storitev povzroča tveganje z vidika DDV (uvedba neupravičenega odbitka vstopnega davka, v obravnavanem primeru znotraj skupine), ki ga želi člen 80 preprečiti.

59. Zato lahko države članice v primerih iz člena 80 Direktive o DDV izjemoma²⁴ ne obračunajo DDV na podlagi dejanskega plačila, temveč na podlagi višje tržne vrednosti v skladu s členom 72. Člen 80(1)(a) Direktive o DDV predpostavlja, da je storitev opravljena med povezanimi podjetji, da prejemnik storitve ni upravičen do celotnega odbitka vstopnega davka in da obstaja tveganje davčne utaje ali izogibanja plačilu davka. Če so ti pogoji izpolnjeni, se tržna vrednost v smislu člena 72 primerja z dejanskim plačilom. Če je plačilo nižje od tržne vrednosti, je davčna osnova za DDV tržna vrednost.

60. Med strankama je nesporno, da so holding in njegove odvisne družbe povezana podjetja in da prejemniki storitev (odvisne družbe) niso upravičeni do celotnega odbitka vstopnega davka. V skladu s tem je treba preučiti le vprašanje, ali in v kolikšni meri obstaja tveganje davčne utaje ali izogibanja plačilu davka.

61. Vendar sta davčna utaja ali izogibanje plačilu davka sama po sebi v nekaterih okoliščinah izključena. To velja, če dejansko stanje, ki ga je ustvaril davčni zavezanec, ne ogroža davčnih prihodkov.

²⁴ V zvezi z naravo odstopanja člena 80 glej izrecno sodbo z dne 26. aprila 2012, *Balkan and Sea Properties* (C-621/10 in C-129/11, EU:C:2012:248, točka 45). V zvezi z naravo odstopanja prej veljavne določbe glej sodbo z dne 29. maja 1997, *Skripalle* (C-63/96, EU:C:1997:263, točka 24).

62. Če pa se dobava blaga ali storitev opravi po umetno nizki ali visoki ceni, dogovorjeni med strankama, ki imata obe pravico do celotnega odbitka vstopnega davka, v tej fazi ne more priti do davčne utaje ali izogibanja plačilu davka.²⁵ V takem primeru je (načeloma²⁶) za višino skupnega bremena DDV skupine nepomembno, ali odvisne družbe neposredno uporabljajo zunanje storitve ali pa jih najprej kupi holding in jih nato proda odvisnim družbam po nižji ali višji ceni.

63. Prav tako davčni prihodki iz storitev znotraj skupine niso ogroženi, če izdatki družbe, ki opravlja storitev (holding), niso obdavčeni z DDV (npr. za izplačilo plač). Odločilno je, da holding v zvezi s tem ni mogel uveljavljati odbitka vstopnega davka. V tem smislu – v nasprotju s tem, kar se zdi, da meni švedska davčna uprava – delna izključitev prejemnika storitve (to je odvisnih družb) iz pravice do odbitka vstopnega davka nima tega učinka. Znotraj skupine ne pride do neupravičenega odbitka vstopnega davka. Tudi samostojni podjetnik s primerljivimi izdatki in primerljivo ekonomsko dejavnostjo bi moral plačati enak znesek DDV kot skupina.

64. Davčni prihodki so v skladu s tem ogroženi, če, prvič, holding pridobi storitve, ki so predmet DDV, drugič, odvisne družbe niso upravičene do celotnega odbitka vstopnega davka, in tretjič, holding pridobljene storitve proda odvisnim družbam po ceni, ki je nižja od nakupne cene. Če holding v takem primeru (v okviru „upravljanja za plačilo“, ki ga zahteva Sodišče) svoje vstopne storitve prenese na odvisne družbe po umetno nizki ceni, lahko skupina delno zmanjša stroške, povezane z neobstojem pravice odvisnih družb do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost.

65. Če pa izdatki holdinga niso obdavčeni z DDV, to ni mogoče. V zvezi s tem ni tveganja izgube davčnih prihodkov. To velja tudi, če prejemniki storitev (odvisne družbe) nimajo pravice do celotnega odbitka vstopnega davka. Dejstvo, da odbitek vstopnega davka prejemnika storitve ne more biti odločilen za ugotovitev davčnega tveganja, izhaja že iz dejstva, da je ta element posebej naveden v členu 80(1)(a) Direktive o DDV. Ta element bi bil odveč, če bi ga bilo treba preučiti hkrati z ugotavljanjem, ali obstaja tveganje davčne utaje ali izogibanja plačilu davka.

66. Pravni pomen dejstva, da so bile vstopne storitve obdavčene z vstopnim davkom, je očiten tudi v zvezi s členom 16(1) in členom 26(1)(a) Direktive o DDV. Ta namreč za fikcijo kot storitve, opravljene za plačilo (in s tem povečanje davčne osnove), prav tako predpostavljata, da je za brezplačno opravljene vstopne storitve dovoljen odbitek vstopnega davka. Skratka, tako člen 80 v povezavi s členom 72 kot člen 16, prvi odstavek, in člen 26(1)(a) Direktive o DDV določajo enak cilj. Cilj je popraviti odbitek vstopnega davka tistih, ki dobavljajo blago ali opravljajo storitve tretjim osebam brezplačno ali delno za plačilo.

67. Na podlagi ugotovitev, ki jih je sporočilo predložitveno sodišče, to pomeni, da se člen 80(1)(a) Direktive o DDV uporablja le za približno polovico izstopnih storitev holdinga (približno 14 milijonov švedskih kron). Čeprav je namreč holding vse svoje izdatke ekonomsko uvrstil pod izstopne storitve, je bila z DDV obdavčena le približno polovica njegovih izdatkov. Davčne prihodke v smislu člena 80 Direktive o DDV lahko ogrozi kvečjemu ta znesek.

²⁵ Sodba z dne 26. aprila 2012, *Balkan and Sea Properties* (C-621/10 in C-129/11, EU:C:2012:248, točka 47).

²⁶ Izjema velja za pridobitev sredstev, katerih poznejša uporaba bi lahko privedla do popravka odbitka vstopnega davka v skladu s členom 184 in naslednjimi členi Direktive o DDV.

2. Upoštevnost izdatkov holdinga

68. V kolikor se uporablja člen 80 Direktive o DDV, je treba tržno vrednost storitev določiti v skladu s členom 72 te direktive. V skladu s členom 72, prvi odstavek, to izhaja predvsem iz zneska, ki bi ga moral prejemnik običajno plačati za primerljivo dobavo ali storitev. Le če predložitveno sodišče ugotovi, da ni mogoče določiti primerjalnih cen, v skladu s členom 72, drugi odstavek, točka 2, Direktive o DDV stroški holdinga za opravljanje storitev pomenijo tržno vrednost (glej v tem smislu že navedbe v zvezi s prvim vprašanjem za predhodno odločanje, točka 44 in naslednje).

69. Vendar če bi se v izračun pavšalno in samodejno vključili vsi izdatki holdinga v zadevnem koledarskem letu, kot je to storila tožena stranka, bi to privedlo do napačnih rezultatov. Namesto tega je treba tržno vrednost izračunati ločeno za vsako storitev – kot pravilno poudarja tudi Komisija – in je torej ni mogoče določiti na podlagi skupnih stroškov v letu. Na primer, stroški prihodnjega nakupa deleža (ali celo uvrstitve holdinga na borzo) nimajo nič skupnega s storitvami, opravljenimi za sedanje odvisne družbe. Zato tudi ne morejo vplivati na davčno osnovo za te storitve.

70. Poleg tega se nekateri izdatki, ki so predmet vstopnega davka, amortizirajo šele v daljšem časovnem obdobju.²⁷ Presežki vstopnega davka so torej prav v primeru večjih naložb neločljivo povezani s sistemom. Če bi holding zgradil podatkovni center, da bi odvisnim družbam za plačilo zagotavljal storitve informacijske tehnologije, bi to v letu vzpostavitve povzročilo visoke stroške (z visokim bremenom DDV, ki ga je mogoče nevtralizirati z odbitkom vstopnega davka holdinga).

71. Vključitev takih investicijskih stroškov v celoti v letu, v katerem so plačani, pri določanju tržne vrednosti storitve, opravljene z njimi v istem letu, ne bi odražala ekonomske realnosti. Nasprotno, te izdatke je treba pripisati tudi storitvam za prihodnja leta. Čeprav ta vidik ni bil neposredno vključen v besedilo člena 72 Direktive o DDV, ga je treba v zakonodaji o DDV vseeno upoštevati.

72. Po eni strani je Sodišče že izrecno razsodilo, da niti tržna cena, ki je nižja od stroškovne cene, ne omogoča uporabe člena 80 Direktive o DDV.²⁸ Vendar pa tržna cena razporedi dolgoročne investicijske stroške na več let. Po drugi strani pa to na primer dokazuje določba člena 187 Direktive o DDV, v skladu s katero se v primeru spremembe okoliščin odbitek vstopnega davka od investicijskih stroškov ne popravi takoj, temveč v obdobju več let.²⁹ To presojo in tam navedena obdobja – na katera lahko države članice do neke mere vplivajo – je mogoče po analogiji uporabiti tudi v obravnavnem primeru. Zato je treba pojem stroškov iz člena 72, drugi odstavek, točka 2, Direktive o DDV teleološko zmanjšati.

3. Predlog glede drugega vprašanja za predhodno odločanje

73. Na drugo vprašanje za predhodno odločanje je treba v skladu s tem (podredno) odgovoriti, da tržne vrednosti storitev upravljanja znotraj skupine na podlagi člena 80 v povezavi s členom 72 Direktive o DDV ni mogoče določiti s seštevanjem vseh izdatkov holdinga v določenem koledarskem letu. Vključiti je namreč treba samo stroške, ki so obdavčeni z DDV. V zvezi s tem je treba upoštevati, da je treba izdatke pripisati ustreznim izstopnim storitvam. Zato se lahko stroški investicijskega blaga v letu njegovega nastanka upoštevajo kvečjemu sorazmerno.

²⁷ Glej v zvezi s tem tudi sodbo z dne 29. maja 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, točka 29).

²⁸ Glede prej veljavne določbe glej sodbo z dne 29. maja 1997, Skripalle (C-63/96, EU:C:1997:263, točka 26).

²⁹ Glej v zvezi s tem tudi sodbo z dne 14. septembra 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573, točka 24 in naslednje).

VI. Predlog

74. Sodišču zato predlagam, naj na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo Högsta Förvaltningsdomstol (vrhovno upravno sodišče, Švedska), odgovori tako:

Člena 72 in 80 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da različne storitve upravljanja (v obravnavanem primeru: storitve vodenja podjetij, financiranja ter upravljanja nepremičnin, IT in človeških virov), ki jih upravljavski holding opravlja za svoje odvisne družbe, nikakor niso vedno edinstvene storitve, za katere *a priori* ni mogoče določiti primerjalne vrednosti v smislu člena 72(1) te direktive.