Сборник съдебна практика

ОПРЕДЕЛЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

12 януари 2017 година*

„Преюдициално запитване — Член 99 от Процедурния правилник на Съда — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Членове 2, 9, 26, 167, 168 и 173 — Приспадане на данъка, платен за получена доставка — Данъчнозадължено лице, което извършва едновременно икономически и неикономически дейности — Холдингово дружество, което предоставя безвъзмездно услуги на дъщерните си дружества“

По дело C-28/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Kúria (Върховен съд, Унгария) с акт от 7 януари 2016 г., постъпил в Съда на 18 януари 2016 г., в рамките на производство по дело

MVM Magyar Villamos Művek Zrt.

срещу

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: E. Regan, председател на състава, J.-C. Bonichot и C. G. Fernlund (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Bobek,

секретар: A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за MVM Magyar Villamos Művek Zrt., от Sz. Vámosi-Nagy и P. Vaszari, ügyvédek,

— за унгарското правителство, от M. Bóra, G. Koós и M. Z. Fehér, в качеството на представители,

— за правителството на Обединеното кралство, от J. Kraehling, в качеството на представител, подпомагана от H. L. McCarthy, solicitor,

— за Европейската комисия, от V. Bottka и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

* Език на производството: унгарски.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, да се произнесе с мотивирано определение съгласно член 99 от Процедурния правилник на Съда,

постанови настоящото

Определение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на членове 2, 9, 26, 167, 168 и 173 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между MVM Magyar Villamos Művek Zrt. и Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága (Дирекция „Жалби“ на Националната администрация за бюджета и митниците, Унгария, наричана по-нататък „данъчната администрация“) по повод правото на MVM да приспадне данък върху добавената стойност (ДДС), с който са били обложени получени доставки на услуги, придобити в полза на дъщерните му дружества.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Член 2, параграф 1 от Директива 2006/112 гласи:

„Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[…]

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[…]“.

4 Съгласно член 9, параграф 1 от тази директива:

„Данъчнозадължено лице” означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

5 Член 26, параграф 1 от посочената директива предвижда:

„Всяка от следните сделки се третира като възмездна доставка на услуги:

[…]

б) безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето“.

6 Съгласно член 167 от същата директива:

„Правото на приспадане възниква по времето, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем“.

7 Член 168 от Директива 2006/112 гласи:

„Доколкото стоките и услугите се използват за целите на облагаемите сделки на данъчнозадължено лице, същото има правото, в държава членка, в която извършва тези сделки да приспадне следното от дължимия данък върху добавената стойност, който то е задължено да плати:

а) дължимия или платен ДДС в тази държава членка по отношение на доставката за него на стоки или услуги, извършена или която предстои да бъде извършена от друго данъчнозадължено лице;

[…]“.

8 Член 173, параграф 1 от тази директива предвижда:

„В случаите на стоки или услуги, използвани от данъчнозадължено лице както за сделки, по отношение на които ДДС подлежи на приспадане в съответствие с членове 168, 169 и 170, така и на сделки, по отношение на които ДДС не подлежи на приспадане, само такава част от ДДС, която може да се припише на първите сделки, подлежи на приспадане.

[…]“.

Унгарското право

9 Членове 2, 6, 14, 119, 120 и 123 от az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Закон № CXXVII от 2007 г. за ДДС) транспонира в унгарския правен ред съответно членове 2, 9, 26, 167, 168 и 173 от Директива 2006/112. Текстът на тези разпоредби от националното право по същество е идентичен с този на членовете от посочената директива, които транспонират.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

10 MVM е търговско дружество — държавна собственост, осъществяващо дейност в енергийния сектор. От една страна, то отдава под наем на електрически централи и оптични кабелни мрежи. От друга страна, то е собственик на редица дружества, които се занимават основно с производство или пренос на електроенергия.

11 Чрез подписване на така наречения договор „за контрол“ по смисъла на унгарското право с дъщерните си дружества, MVM създава група от дружества, призната съгласно същото право (наричана по-нататък „групата“). Създаването на такава група обаче не води до създаване на отделни юридически лица или до лишаване на членовете на групата от тяхната правосубектност. Освен това тези членове не са се възползвали от режим на данъчна консолидация за целите на ДДС.

12 Спорът в главното производство се отнася до решение, постановено от данъчната администрация след проверка на декларациите на MVM за ДДС за годините 2008—2010.

13 В този период MVM отговаря за стратегическото управление на групата. За тази цел то използва правни услуги, услуги за корпоративно управление и за връзки с обществеността, на първо място, в своя полза, като тези услуги са предоставяни в рамките на неговата дейност по отдаване под наем на електрически централи и оптични кабелни мрежи, облагани като такива с ДДС, на второ място, в полза на цялата група и на трето място, на всеки от членовете на тази група. MVM приспада ДДС по отношение на всички тези услуги. Въпреки това дори когато посочените услуги са в интерес на цялата група или се отнасят пряко до облагаемата дейност на другите членове на групата, MVM не ги е фактурирало, с някои изключения, на дъщерните си дружества. MVM не налага в групата и общо възнаграждение за стратегическото си управление, така че това управление се осъществява безвъзмездно.

14 Според данъчната администрация ДДС за правните услуги, услугите за корпоративно управление и за връзките с обществеността подлежи на приспадане съгласно Закон № CXXVII от 2007 г. за ДДС само когато MVM е използвало тези услуги за извършване на доставки на стоки или предоставяне на услуги. Поради това администрацията отказва на MVM правото на приспадане на ДДС за посочените услуги, тъй като те са били използвани в интерес на другите членове на групата или тъй като става въпрос за услуги за кооперативно управление, свързани с придобиването на дялови участия (наричани по-нататък „разглежданите услуги“). Всъщност според данъчната администрация при тези обстоятелства MVM е крайният получател на тези услуги.

15 MVM обжалва решението на данъчната администрация, като твърди, че разглежданите услуги представляват общи разходи, свързани с облагаемата му дейност, тъй като в качеството си на данъчнозадължено по ДДС лице то не извършва никаква освободена от данък дейност. В жалбата си MVM също така посочва, че липсата на фактуриране към дъщерните му дружества не засяга правото му на приспадане на ДДС.

16 Първоинстанционният съд отхвърля жалбата с мотива, че разглежданите услуги не са използвани за упражняване на облагаема с ДДС дейност и няма право на приспадане на платения ДДС по получени доставки на такива услуги.

17 MVM подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция — Kúria (Върховен съд, Унгария).

18 Запитващата юрисдикция констатира, че в разглеждания период по делото, с което е сезирана, MVM е действало като пасивно холдингово дружество, що се отнася до фактурирането, тъй като по принцип дъщерните му дружества не са му плащали друго освен дивиденти, но като активно холдингово дружество при осъществяването на централизирано управление на дейността на групата.

19 Тази юрисдикция обаче отбелязва, че от икономическа гледна точка, при изцяло национална група от дружества, фактурирането на услугите от холдингово дружество на дъщерните му дружества е само технически въпрос. Освен това не може да става въпрос за безвъзмездност, тъй като MVM получава по-високи дивиденти за услугите, които предоставя, както се твърди без насрещна престация, на дъщерните си дружества.

20 При тези обстоятелства Kúria (Върховният съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Следва ли да се приеме, че когато холдингово дружество участва активно в управлението на определени дейности на дъщерни дружества или цялата група от дружества, но не начислява на дъщерните дружества възнаграждение за услугите, предоставени във връзка с осъществяваната от активния холдинг дейност, нито съответния ДДС, то е данъчнозадължено лице за целите на ДДС по отношение на тези услуги?

2. При утвърдителен отговор на първия въпрос, може ли активният холдинг и съответно — при какви условия, да упражни правото си да приспадне ДДС, начислен за ползваните от него услуги, които са пряко свързани с облагаемите сделки на някои от дъщерните дружества?

3. При утвърдителен отговор на първия въпрос, може ли активният холдинг и съответно — при какви условия, да упражни правото си да приспадне ДДС, начислен за ползваните от него услуги, които са в интерес на цялата група?

4. Зависят ли отговорите на предходните въпроси и ако да — в каква степен, от това дали активният холдинг фактурира на дъщерните дружества като посреднически конкретните ползвани услуги?“.

По преюдициалните въпроси

21 Съгласно член 99 от Процедурния правилник на Съда, когато преюдициалният въпрос е идентичен с въпрос, по който Съдът вече се е произнесъл, отговорът на този въпрос се налага недвусмислено от съдебната практика или отговорът не оставя място за разумно съмнение, Съдът може във всеки един момент да се произнесе с мотивирано определение по предложение на съдията докладчик и след изслушване на генералния адвокат.

22 Тази разпоредба следва да се приложи по настоящото дело.

23 С четирите си въпроса, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали членове 2, 9, 26, 167, 168 и 173 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че намесата на холдингово дружество като разглежданото в главното производство в управлението на дъщерните му дружества, когато то не е фактурирало на последните нито цената на услугите, които е придобило в интерес на цялата група от дружества или на някои от дъщерните си дружества, нито съответния ДДС, може да се счита за „икономическа дейност“ по смисъла на тази директива, която дава право на приспадане на ДДС, платен по получените доставки на тези услуги.

24 В самото начало следва да се припомни, че макар Директива 2006/112 да очертава много широко приложно поле на ДДС, този данък се отнася единствено до дейностите с икономически характер (вж. в този смисъл решение от 29 октомври 2009 г., Комисия/Финландия, C-246/08, EU:C:2009:671, т. 34 и цитираната съдебна практика). Всъщност от член 2 от тази директива следва, че от доставките на услуги, извършвани на територията на държава членка, с ДДС се облагат само услугите, извършени възмездно от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество.

25 В това отношение Съдът вече е постановил, че дадена дейност се квалифицира по принцип като „икономическа“, когато се осъществява редовно и срещу получавано от доставчика възнаграждение (решение от 29 октомври 2009 г., Комисия/Финландия, C-246/08, EU:C:2009:671, т. 37 и цитираната съдебна практика).

26 Следва също да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда правото на приспадане на ДДС, както е предвидено в член 167 и сл. от Директива 2006/112, е основен принцип на общата система на ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. Това право се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. в този смисъл решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, т. 37 и 38 и цитираната съдебна практика).

27 Режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на ДДС, дължим или платен във връзка с цялата му икономическа дейност. Следователно общата система на ДДС гарантира неутралитет от гледна точка на данъчната тежест на всички икономически дейности, независимо от техните цели и резултати, при условие че самите тези дейности по принцип подлежат на облагане с ДДС (решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, т. 39 и цитираната съдебна практика).

28 Що се отнася до материалноправните предпоставки за възникване на правото на приспадане на ДДС, от член 168, буква а) от Директива 2006/112 следва, че стоките или услугите, за които се иска да бъде признато това право, трябва впоследствие да се използват от данъчнозадълженото лице за нуждите на облагаемите сделки, които самото то е сключило, и да са му били доставени от друго данъчнозадължено лице (решение от 15 септември 2016 г., Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, т. 40 и цитираната съдебна практика).

29 В това отношение следва да се припомни, че за да е възможно приспадане на ДДС, получените доставки трябва да имат пряка и непосредствена връзка с извършени доставки, пораждащи право на приспадане. Поради това правото на приспадане на ДДС, с който са обложени получените доставки на стоки или услуги, предполага, че разходите, направени за получаването им, са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане (решение от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 23 и цитираната съдебна практика).

30 Що се отнася по-специално до правото на приспадане на холдингово дружество, Съдът вече е постановил, че холдингово дружество, което има за единствен предмет на дейност придобиването на дялови участия в други дружества и не се намесва пряко или непряко в управлението на тези дружества, няма нито качеството на задължено по ДДС лице по смисъла на член 9 от Директива 2006/112, нито право на приспадане съгласно член 167 от тази директива, независимо от правата, които притежава в качеството си на акционер или съдружник (решение от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 18 и цитираната съдебна практика).

31 Самото придобиване на дружествени дялове и самото им притежаване не следва да се считат за икономически дейности по смисъла на Директива 2006/112, предоставящи на съответното лице качество на данъчнозадължено лице. В действителност самото придобиване на дялови участия в други дружества не представлява използване на имущество с цел получаването на редовен приход от него, доколкото евентуалният дивидент, плод на дяловото участие, е резултат от самото притежаване на въпросното имущество (решение от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 19 и цитираната съдебна практика).

32 Това не е така, когато дяловото участие е съпроводено с пряка или непряка намеса в управлението на дружествата, в които е придобито участие, независимо от правата на притежателя на участието в качеството му на акционер или съдружник (решение от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 20 и цитираната съдебна практика).

33 В това отношение от постоянната практика на Съда следва, че намесата на холдингово дружество в управлението на дружествата, в които е придобило дялово участие, представлява икономическа дейност по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112, доколкото тази намеса включва извършване на сделки, които подлежат на облагане с ДДС съгласно член 2 от посочената директива, каквито са административните, финансовите, търговските и техническите услуги, които холдинговото дружество предоставя на дъщерните си дружества (решение от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt, C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496, т. 21 и цитираната съдебна практика).

34 От това следва, че обикновената намеса на холдинговото дружество в управлението на дъщерните си дружества без извършване на сделки, които подлежат на облагане с ДДС съгласно член 2 от Директива 2006/112, не може да се счита за „икономическа дейност“ по смисъла на член 9, параграф 1 от тази директива (вж. в този смисъл определение от 12 юли 2001 г., Welthgrove, C-102/00, EU:C:2001:416, т. 16 и 17). Такова управление следователно не попада в приложното поле на Директива 2006/112.

35 В настоящия случай от акта за преюдициално запитване е видно, че през разглеждания в главното производство период MVM по правило не е получавало никакво възнаграждение от дъщерните си дружества за централизираното му управление на дейността на групата. Поради това с оглед на изложените по-горе съображения следва да се отбележи, че намесата на MVM в управлението на дъщерните му дружества не може да се счита за „икономическа дейност“ по смисъла на член 9, параграф 1 от Директива 2006/112, която да попада в приложното поле на тази директива.

36 Съдът обаче вече е постановил, че ДДС за получени доставки, с който са обложени разходите, направени от данъчнозадължено лице, не може да породи право на приспадане, доколкото е свързан с дейности, които предвид неикономическия си характер не попадат в обхвата на Директива 2006/112 (решения от 13 март 2008 г., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, т. 30 и от 29 октомври 2009 г., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, т. 59).

37 От това следва, че MVM няма право на приспадане на ДДС, платен за разглежданите услуги, тъй като те се отнасят до доставки, които не попадат в приложното поле на Директива 2006/112.

38 Това съображение не се оборва от факта, че MVM упражнява друга дейност, като отдаване под наем на електрически централи и оптични кабелни мрежи, тъй като разглежданите услуги, изглежда, нямат пряка и непосредствена връзка с каквато и да е облагаема икономическа дейност по смисъла на цитираната в точка 29 от настоящото определение съдебна практика, което все пак запитващата юрисдикция следва да провери.

39 В това отношение, както Съдът вече е постановил в точка 24 от решение от 16 юли 2015 г., Larentia + Minerva и Marenave Schiffahrt (C-108/14 и C-109/14, EU:C:2015:496), следва да се отбележи, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходи от този вид в действителност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице.

40 В настоящия случай е безспорно, че през разглеждания в главното производство период MVM упражнява облагаема икономическа дейност, а именно отдаване под наем на електрически централи и оптични кабелни мрежи. Изглежда, обаче трудно може да се приеме, че разглежданите услуги, а именно услугите, използвани в интерес на другите членове на групата, и услугите за корпоративно управление, които се отнасят по-специално до придобиването на участия, могат да имат пряка и непосредствена връзка с тази дейност по отдаване под наем, макар и разглеждана като цяло, което все пак запитващата юрисдикция следва да провери.

41 Освен това в становището си до Съда MVM поддържа, че от 1 януари 2015 г. генерира марж на печалба върху операциите за стратегическо управление на дружествата, които са част от групата.

42 В това отношение е достатъчно да се отбележи, че дори в хипотезата, при която от тази дата това управление следва да се счита за икономическа дейност, декларираните между 2008 г. и 2010 г. разходи за придобиването на разглежданите услуги не са част от елементите, формиращи цената на тези нови облагаеми сделки, и поради това не могат да породят право на приспадане на ДДС.

43 Пред Съда MVM също така поддържа, че разглежданите услуги са в интерес на групата, и тъй като тези дъщерни дружества упражняват дейност, която дава право на приспадане, тези услуги са във връзка с икономическата дейност на цялата група.

44 В настоящия случай обаче следва да се отбележи, че невъзможността да се приспада ДДС за разглежданите услуги, е в резултат от направения от MVM избор да не фактурира управленските си услуги на членовете на групата.

45 В това отношение е достатъчно да се отбележи, че от една страна, предприемачите по правило са свободни да избират организационните структури и договорните условия, които считат за най-подходящи за своята дейност (вж. в този смисъл решение от 12 септември 2013 г., Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, т. 46), а от друга страна, принципът на данъчния неутралитет не предполага данъчнозадължено лице, което има избор между две сделки, да може да избере едната и да се позовава на последиците на другата (решение от 9 октомври 2001 г., Cantor Fitzgerald International, C-108/99, EU:C:2001:526, т. 33).

46 Накрая, ако при посочената в точки 38 и 40 от настоящото определение проверка запитващата юрисдикция установи, че някои от разглежданите услуги се отнасят едновременно до икономическа и неикономическа дейност на MVM, следва да се припомни, че разпоредбите на Директива 2006/112 не съдържат правила, които имат за предмет методи или критерии, които държавите членки са длъжни да прилагат, когато приемат разпоредби, позволяващи да се направи разпределение на сумата на заплатения ДДС за получени доставки според това дали съответните разходи се отнасят към икономическата дейност, или към неикономическата дейност (решение от 13 март 2008 г., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, т. 33).

47 При тези условия и за да могат данъчнозадължените лица да извършат необходимите изчисления, държавите членки следва да създадат подходящите за тази цел методи и критерии при спазване на принципите, поддържащи общата система по ДДС. По-специално държавите членки трябва да упражняват правото си на преценка, като гарантират, че приспадането се извършва само за частта от ДДС, която е пропорционална на съответната сума по доставките с право на приспадане. Следователно те трябва да гарантират, че изчисляването на пропорционалната част между икономическите дейности и неикономическите дейности отразява обективно действителната част от разходите за получени доставки, направени по всяка от двете дейности (решение от 13 март 2008 г., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, т. 34 и 37).

48 По изложените съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че членове 2, 9, 26, 167, 168 и 173 от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че тъй като намесата на холдингово дружество като разглежданото в главното производство в управлението на дъщерните му дружества, когато то не е фактурирало на последните нито цената на услугите, които е придобило в интерес на цялата група от дружества или на някои от дъщерните си дружества, нито съответния ДДС, не е „икономическа дейност“ по смисъла на тази директива, такова холдингово дружество няма право да приспада ДДС, платен по получените доставки на услуги, когато услугите се отнасят до доставки, които не попадат в приложното поле на тази директива.

По съдебните разноски

49 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

Членове 2, 9, 26, 167, 168 и 173 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че тъй като намесата на холдингово дружество като разглежданото в главното производство в управлението на дъщерните му дружества, когато то не е фактурирало на последните нито цената на услугите, които е придобило в интерес на цялата група от дружества или на някои от дъщерните си дружества, нито съответния данък върху добавената стойност, не е „икономическа дейност“ по смисъла на тази директива, такова холдингово дружество няма право да приспада данъка върху добавената стойност, платен по получените доставки на услуги, когато услугите се отнасят до доставки, които не попадат в приложното поле на тази директива.

Подписи