Zbiór Orzeczeń

POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 12 stycznia 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Artykuł 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem — Podatek od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuły 2, 9, 26, 167, 168 i 173 — Odliczenie podatku naliczonego — Podatnik wykonujący jednocześnie działalność gospodarczą oraz działalność niemającą charakteru gospodarczego — Spółka holdingowa świadcząca nieodpłatnie usługi na rzecz swych spółek zależnych

W sprawie C-28/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Kúria (sąd najwyższy, Węgry) postanowieniem z dnia 7 stycznia 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 stycznia 2016 r., w postępowaniu:

MVM Magyar Villamos Művek Zrt.

przeciwko

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: E. Regan, prezes izby, J.C. Bonichot i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu MVM Magyar Villamos Művek Zrt. przez S. Vámosiego-Nagyego oraz P. Vaszariego, ügyvédek,

— w imieniu rządu węgierskiego przez M. Bórę, G. Koósa oraz Z. Fehéra, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez J. Kraehling działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez H.L. McCarthy, solicitor,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez V. Bottkę oraz L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: węgierski.

postanowiwszy, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem, zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania przed Trybunałem,

wydaje następujące

Postanowienie

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2, 9, 26, 167, 168 i 173 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy MVM Magyar Villamos Művek Zrt. (zwaną dalej „MVM") a Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága (dyrekcją odwołań krajowej administracji podatków i ceł, Węgry, zwaną dalej „organem podatkowym") w przedmiocie prawa MVM do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) naliczonego w związku z usługami nabytymi na rzecz spółek zależnych MVM.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Opodatkowaniu [podatkiem] VAT podlegają następujące transakcje:

[…]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[…]".

4 Zgodnie z brzmieniem art. 9 ust. 1 tej dyrektywy:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu".

5 Artykuł 26 ust. 1 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Za odpłatne świadczenie usług uznaje się każdą z następujących czynności:

[…]

b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na prywatny użytek jego lub jego pracowników, lub bardziej ogólnie, do celów innych niż działalność jego przedsiębiorstwa".

6 Artykuł 167 tej dyrektywy stanowi:

„Prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy podatek, który podlega odliczeniu, staje się wymagalny”.

7 Artykuł 168 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[…]”.

8 Artykuł 173 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„W odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych przez podatnika zarówno do dokonywania transakcji dających prawo do odliczenia, o których mowa w art. 168, 169 i 170, jak i transakcji niedających prawa do odliczenia, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części VAT, która proporcjonalnie przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

[…]”.

Prawo węgierskie

9 Na mocy art. 2, 6, 14, 119, 120 i 123 az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (ustawy nr CXXVII z 2007 r. dotyczącej podatku VAT) dokonano transpozycji do węgierskiego porządku prawnego, odpowiednio, art. 2, 9, 26, 167, 168 i 173 dyrektywy 2006/112. Sformułowanie tych przepisów prawa wewnętrznego jest zasadniczo identyczne z transponowanymi przez owe przepisy artykułami dyrektywy.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

10 MVM jest państwową spółką handlową działającą w sektorze energetycznym. Z jednej strony trudni się wynajmem elektrowni i sieci światłowodowych. Z drugiej strony jest właścicielem wielu spółek, głównie wytwarzających lub sprzedających energię elektryczną.

11 Zawierając ze spółkami zależnymi umowę zwaną „umową o ustanowieniu dominującego wspólnika”, w rozumieniu prawa węgierskiego, MVM utworzył uznaną na mocy tego prawa grupę spółek (zwaną dalej „grupą”). Utworzenie tego rodzaju grupy nie skutkowało jednak utworzeniem odrębnej osoby prawnej lub odebraniem członkom grupy ich osobowości prawnej. Ponadto owi członkowie nie przystąpili do systemu opodatkowania grupy podatkiem VAT.

12 Spór w postępowaniu głównym dotyczy decyzji organu podatkowego wydanej po przeprowadzeniu kontroli deklaracji MVM dotyczących podatku VAT w odniesieniu do lat 2008–2010.

13 W tym okresie do zadań MVM należało zarządzanie strategiczne grupą. Korzystał on w tym celu z usług prawnych, konsultingowych i w zakresie public relations w pierwszej kolejności na własną rzecz, jako że usługi te były świadczone w ramach jego działalności wynajmu elektrowni i sieci światłowodowych, która to działalność podlegała jako taka podatkowi VAT, w drugiej kolejności na

rzecz całej grupy, a w trzeciej kolejności na rzecz każdego członka grupy. MVM dokonał odliczenia podatku VAT związanego z całością tych usług. Jednakże nawet jeśli wskazane usługi służyły interesowi całej grupy lub odnosiły się bezpośrednio do opodatkowanej działalności innych członków tej grupy, MVM nie wystawiał za nie faktur, z kilkoma wyjątkami, swym spółkom zależnym. MVM nie pobierał w ramach grupy spółek ogólnych opłat z tytułu zarządzania strategicznego, w związku z czym zarządzanie to było dokonywane nieodpłatnie.

14 Organ podatkowy stwierdził, że podatek VAT związany z usługami prawnymi, konsultingowymi i w zakresie public relations podlegał odliczeniu na podstawie ustawy nr CXXVII z 2007 r. w sprawie podatku VAT jedynie w zakresie, w jakim MVM używał tych usług do celów dokonywania dostaw towarów lub świadczenia usług. W związku z tym organ ów odmówił MVM prawa do odliczenia podatku VAT związanego ze wskazanymi usługami, gdy były one wykorzystywane w interesie innych członków grupy lub gdy chodziło o usługi zarządzania przedsiębiorstwem w szczególności w odniesieniu do nabywania udziałów (zwanymi dalej „rozpatrywanymi usługami"). Organ podatkowy stwierdził bowiem, że w tych okolicznościach MVM był końcowym beneficjentem tych usług.

15 Spółka MVM wniosła odwołanie od tej decyzji organu podatkowego, podnosząc, że rozpatrywane usługi wiązały się z powstaniem kosztów ogólnych w zakresie jego działalności podlegającej opodatkowaniu, zważywszy, że spółka ta jest podatnikiem VAT niewykonującym żadnej działalności zwolnionej z podatku. W ramach tego odwołania MVM podniósł również, że brak wystawienia faktur względem jego spółek zależnych nie wpłynął na jego prawo do odliczenia podatku VAT.

16 Sąd pierwszej instancji oddalił to odwołanie ze względu na to, że rozpatrywane usługi nie były wykorzystywane do celów wykonywania działalności podatnika VAT i że brak było prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z tymi usługami.

17 MVM wniósł skargę kasacyjną do sądu odsyłającego – Kúria (sądu najwyższego, Węgry).

18 Sąd odsyłający stwierdził, że w okresie, o którym mowa w rozpatrywanej sprawie, MVM działał jak bierna spółka holdingowa pod względem fakturowania, jako że jego spółki zależne uiszczały na jego rzecz zasadniczo jedynie dywidendy, i jednocześnie jak aktywna spółka holdingowa w odniesieniu do scentralizowanego zarządzania działalnością grupy.

19 Sąd ów zauważył, że z gospodarczego punktu widzenia wystawianie faktur za usługi przez spółkę holdingową względem jej spółek zależnych jest na poziomie czysto krajowych grup spółek jedynie kwestią techniczną. Nie może być więc mowy o nieodpłatności, jako że MVM otrzymywał wyższe dywidendy w związku z usługami świadczonymi przezeń, rzekomo bez ekwiwalentnego świadczenia, na rzecz jego spółek zależnych.

20 W powyższych okolicznościach Kúria (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy należy uznać, że spółka holdingowa, która spełnia aktywną rolę w zarządzaniu określonymi sprawami spółek zależnych lub całej grupy spółek, ale nie przenosi na spółki zależne ceny usług świadczonych w ramach swej działalności aktywnego holdingu ani podatku VAT z tytułu tych usług, jest podatnikiem VAT w odniesieniu do tych usług?

2) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy aktywna spółka holdingowa może, a jeśli tak, to w jaki sposób, skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT związanego z wykorzystywanymi przez nią usługami, które są bezpośrednio powiązane z opodatkowaną działalnością gospodarczą niektórych spółek zależnych?

3) W przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy aktywna spółka holdingowa może, a jeśli tak, to w jaki sposób, skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT związanego z wykorzystywanymi usługami leżącymi w interesie całej grupy spółek?

4) Czy odpowiedzi na powyższe pytania będą odmienne, a jeśli tak, to w jakim zakresie, w sytuacji gdy aktywna spółka holdingowa fakturuje na spółki zależne wspomniane wykorzystane usługi jako usługi pośrednie?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

21 Zgodnie z art. 99 regulaminu postępowania, jeżeli pytanie skierowane w trybie prejudycjalnym jest identyczne z pytaniem, w którego przedmiocie Trybunał już orzekał, jeżeli odpowiedź na pytanie prejudycjalne można wywieść w sposób jednoznaczny z orzecznictwa lub jeżeli odpowiedź na pytanie prejudycjalne nie pozostawia żadnych uzasadnionych wątpliwości, Trybunał może w każdej chwili, na wniosek sędziego sprawozdawcy i po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, orzec w formie postanowienia z uzasadnieniem.

22 Przepis ten należy zastosować w niniejszej sprawie.

23 Poprzez cztery pytania, które należy rozpatrzeć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 2, 9, 26, 167, 168 i 173 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że uczestnictwo spółki holdingowej takiej jak ta, o której mowa w postępowaniu głównym, w zarządzaniu jej spółkami zależnymi, w sytuacji, w której nie zafakturowała ona tym spółkom ani ceny za usługi, które nabyła w interesie całości grupy spółek lub niektórych z jej spółek zależnych, ani związanego z tym podatku VAT, może zostać uznane za „działalność gospodarczą” w rozumieniu tej dyrektywy, co uprawnia do odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z tymi usługami.

24 Na wstępie należy przypomnieć, że o ile dyrektywa 2006/112 zakreśla bardzo szeroko zakres zastosowania podatku VAT, o tyle przepisem tym objęta jest wyłącznie działalność o charakterze gospodarczym (zob. podobnie wyrok z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo). Z art. 2 tej dyrektywy wynika bowiem, że pośród czynności świadczenia usług dokonywanych na terytorium państwa członkowskiego opodatkowaniu podatkiem VAT podlegają jedynie świadczenia wykonywane odpłatnie przez podatnika działającego w takim charakterze.

25 W tym względzie Trybunał orzekł już, że daną działalność kwalifikuje się co do zasady również jako „działalność gospodarczą”, jeżeli ma ona charakter trwały i jest wykonywana w zamian za wynagrodzenie otrzymywane przez autora danej transakcji (wyrok z dnia 29 października 2009 r., Komisja/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, pkt 37 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Należy również przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo do odliczenia podatku VAT przewidziane w art. 167 i nast. dyrektywy 2006/112 stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie podlega ograniczeniu. Prawo to wykonywane jest bezpośrednio w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. podobnie wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 37, 38 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 System odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT należnego bądź zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem, że wszelka działalność gospodarcza, bez względu na jej cel czy rezultaty, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT, jest

opodatkowana w sposób całkowicie neutralny (wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Jeżeli chodzi o materialne przesłanki powstania prawa do odliczenia, z art. 168 lit. a) dyrektywy 2006/112 wynika, że towary lub usługi mające stanowić uzasadnienie tego prawa powinny być wykorzystywane przez podatnika na późniejszym etapie obrotu na potrzeby jego własnych opodatkowanych transakcji, a owe towary i usługi powinny zostać dostarczone przez innego podatnika znajdującego się na wcześniejszym etapie obrotu (wyrok z dnia 15 września 2016 r., Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W tym względzie należy przypomnieć, że aby odliczenie podatku VAT było dopuszczalne, czynność powodująca naliczenie podatku winna pozostawać w bezpośrednim i ścisłym związku z czynnościami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada zatem, że wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowiły element cenotwórczy transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzących prawo do jego odliczenia (wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Co się tyczy bardziej szczegółowo prawa spółki holdingowej do odliczenia, Trybunał orzekł już, że spółka holdingowa, której jedynym przedmiotem działalności jest obejmowanie udziałów w innych przedsiębiorstwach, bez uczestniczenia bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu tymi przedsiębiorstwami – z zastrzeżeniem praw, które rzeczona spółka holdingowa posiada w charakterze akcjonariusza lub wspólnika – nie ma statusu podatnika podatku VAT w rozumieniu art. 9 dyrektywy 2006/112 i nie ma prawa do odliczenia zgodnie z art. 167 tej dyrektywy (wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Samo nabywanie i posiadanie udziałów nie powinno być uznawane, w rozumieniu dyrektywy 2006/112, za działalność gospodarczą przyznającą nabywcy lub posiadaczowi status podatnika. W rzeczywistości bowiem samo przejęcie udziałów kapitałowych w innych przedsiębiorstwach nie stanowi korzystania z rzeczy celem stałego osiągania zysku, ponieważ ewentualna dywidenda, owoc tego udziału, wynika z samej własności rzeczy (wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Inaczej jest, gdy udziałowi w innym przedsiębiorstwie towarzyszy pośrednia lub bezpośrednia ingerencja w zarządzanie spółką, w której udział został nabyty, bez uszczerbku dla praw właściciela udziału jako akcjonariusza lub wspólnika (wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 W tym względzie z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że uczestniczenie spółki holdingowej w zarządzaniu spółkami, w których nabyła ona udziały, stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, o ile skutkuje ono dokonywaniem transakcji podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 2 tej dyrektywy, takich jak świadczenie usług administracyjnych, finansowych, handlowych i technicznych przez spółkę holdingową na rzecz jej spółek zależnych (zob. w szczególności wyrok z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt, C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Z powyższego wynika, że zwykłe uczestniczenie spółki holdingowej w zarządzaniu jej spółkami zależnymi bez wykonania transakcji podlegających podatkowi VAT zgodnie z art. 2 dyrektywy 2006/112 nie może zostać uznane za „działalność gospodarczą” w rozumieniu art. 9 ust. 1 tej dyrektywy

(zob. podobnie postanowienie z dnia 12 lipca 2001 r., Welthgrove, C-102/00, EU:C:2001:416, pkt 16, 17). W związku z tym tego rodzaju zarządzanie nie jest objęte zakresem stosowania dyrektywy 2006/112.

35 W niniejszej sprawie z postanowienia odsyłającego wynika, że w okresie rozpatrywanym w postępowaniu głównym MVM zwykle nie uzyskiwał żadnego wynagrodzenia od swych spółek zależnych za scentralizowane zarządzanie działalnością grupy. W związku z tym, zgodnie z powyższymi uwagami, należy stwierdzić, że uczestnictwo MVM w zarządzaniu jego spółkami zależnymi nie może zostać uznane za „działalność gospodarczą" w rozumieniu art. 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112, mogącej wchodzić w zakres stosowania tej dyrektywy.

36 Tymczasem Trybunał orzekł już, że podatek VAT naliczony od wydatków poniesionych przez podatnika nie może uprawniać do odliczenia w zakresie, w jakim dotyczy działalności, która ze względu na brak jej gospodarczego charakteru nie należy do zakresu stosowania dyrektywy 2006/112 (wyroki: z dnia 13 marca 2008 r., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 30; z dnia 29 października 2009 r., SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, pkt 59).

37 Z powyższego wynika, że MVM nie może korzystać z prawa do odliczenia podatku VAT uiszczonego za rozpatrywane usługi w zakresie, w jakim dotyczą one transakcji nieobjętych zakresem stosowania dyrektywy 2006/112.

38 Stwierdzenia tego nie podważa okoliczność, że MVM wykonywał inne czynności, takie jak wynajmowanie elektrowni i sieci światłowodowych, ponieważ wydaje się, że rozpatrywane usługi nie mają bezpośredniego i ścisłego związku z jakąkolwiek działalnością gospodarczą podlegającą opodatkowaniu w rozumieniu orzecznictwa cytowanego w pkt 29 niniejszego postanowienia, co podlega jednak weryfikacji przez sąd odsyłający.

39 W tym względzie należy wskazać, jak Trybunał orzekł już w pkt 24 wyroku z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496), że podatnik ma prawo do odliczenia nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia, jeśli koszty omawianych usług stanowią część jego kosztów ogólnych i jako takie stanowią element cenotwórczy dla dostarczanych przez niego towarów lub świadczonych przez niego usług. Koszty te zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika.

40 W niniejszej sprawie jest bezsporne, że w rozpatrywanym okresie postępowania głównego MVM wykonywał działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu, a mianowicie wynajem elektrowni i sieci światłowodowych. Jest trudne do wyobrażenia, by rozpatrywane usługi, a mianowicie usługi wykorzystywane w interesie innych członków grupy i usługi zarządzania przedsiębiorstwem związane w szczególności z nabywaniem udziałów, mogły mieć bezpośredni i ścisły związek z ową działalnością wynajmu, nawet rozpatrywaną jako całość, co jednak podlega weryfikacji przez sąd odsyłający.

41 Ponadto MVM podniósł w swych uwagach przedłożonych Trybunałowi, że od dnia 1 stycznia 2015 r. generuje marżę zysku w zakresie czynności zarządzania strategicznego spółkami należącymi do grupy.

42 W tym względzie wystarczy stwierdzić, że nawet przy założeniu, że owo zarządzanie powinno zostać uznane za działalność gospodarczą począwszy od tej daty, wydatki zadeklarowane w latach 2008–2010 związane z nabyciem rozpatrywanych usług nie mogą stanowić części składników ceny nowych czynności podlegających opodatkowaniu i w związku z tym nie mogą uprawniać do odliczenia podatku VAT.

43 Przed Trybunałem MVM stwierdził również, że sporne usługi służyły interesowi grupy, oraz, z uwagi na to, iż jego spółki zależne wykonywały działalność uprawniającą do odliczenia, podniósł, że owe usługi miały związek z działalnością gospodarczą tej grupy.

44 Jednakże w niniejszej sprawie należy wskazać, że brak możliwości odliczenia podatku VAT związanego z rozpatrywanymi usługami wynika z dokonanego przez MVM wyboru polegającego na braku zafakturowania jego usług zarządzania względem członków grupy.

45 W tym względzie wystarczy przypomnieć, że z jednej strony przedsiębiorcom przysługuje co do zasady swoboda wyboru struktur organizacyjnych oraz sposobu dokonywania czynności, które uważają oni za najlepiej przystosowane do potrzeb ich działalności gospodarczej (zob. podobnie wyrok z dnia 12 września 2013 r., Le Crédit Lyonnais, C-388/11, EU:C:2013:541, pkt 46), a z drugiej strony zasada neutralności podatkowej nie oznacza, że podatnik mający możliwość dokonania wyboru między dwiema czynnościami może wybrać jedną z nich, a powoływać się na skutki prawne drugiej (wyrok z dnia 9 października 2001 r., Cantor Fitzgerald International, C-108/99, EU:C:2001:526, pkt 33).

46 Wreszcie, gdyby po przeprowadzeniu badania, o którym mowa w pkt 38 i 40 niniejszego postanowienia, sąd odsyłający stwierdził, że niektóre z rozpatrywanych usług są związane jednocześnie z działalnością gospodarczą i z działalnością niemającą charakteru gospodarczego MVM, należy przypomnieć, że przepisy dyrektywy 2006/112 nie obejmują zasad, których przedmiotem są metody lub kryteria, jakie państwa członkowskie są zobowiązane stosować, gdy przyjmują przepisy pozwalające na podział kwot naliczonego podatku VAT, według których odpowiednie wydatki mają związek z działalnością gospodarczą lub działalnością niemającą charakteru gospodarczego (wyrok z dnia 13 marca 2008 r., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 33).

47 W tych okolicznościach, i aby podatnicy mogli dokonywać koniecznych obliczeń, do państw członkowskich należy ustalenie metod i kryteriów właściwych dla tego celu, z poszanowaniem zasad, które stanowią podstawę wspólnego systemu podatku VAT. W szczególności państwa członkowskie powinny korzystać z przysługującego im swobodnego uznania w taki sposób, aby zapewnić, że odliczenie będzie dokonywane wyłącznie w odniesieniu do tej części podatku VAT, która jest proporcjonalna do kwoty przypadającej na czynności uprawniające do odliczenia. Powinny one więc dołożyć starań, aby obliczenie proporcji pomiędzy działalnością gospodarczą a działalnością niemającą charakteru gospodarczego obiektywnie odzwierciedlało część wydatków faktycznie przypadającą odpowiednio na każdy z tych rodzajów działalności (wyrok z dnia 13 marca 2008 r., Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, pkt 34, 37).

48 Mając na względzie powyższe rozważania, na przedstawione pytania należy udzielić odpowiedzi, że art. 2, 9, 26, 167, 168 i 173 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że uczestnictwo spółki holdingowej takiej jak ta, o której mowa w postępowaniu głównym, w zarządzaniu jej spółkami zależnymi, w sytuacji, w której nie zafakturowała ona tym spółkom ani ceny za usługi, które nabyła w interesie całości grupy spółek lub niektórych z jej spółek zależnych, ani związanego z tym podatku VAT, nie stanowi „działalności gospodarczej" w rozumieniu tej dyrektywy, w związku z czym spółka holdingowa nie może korzystać z prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego w związku z tymi nabytymi usługami w zakresie, w jakim są one związane z działalnością nieobjętą zakresem stosowania tej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

49 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

Artykuły 2, 9, 26, 167, 168 i 173 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że uczestnictwo spółki holdingowej takiej jak ta, o której mowa w postępowaniu głównym, w zarządzaniu jej spółkami zależnymi, w sytuacji, w której nie zafakturowała ona tym spółkom ani ceny za usługi, które nabyła w interesie całości grupy spółek lub niektórych z jej spółek zależnych, ani związanego z tym podatku od wartości dodanej, nie stanowi „działalności gospodarczej" w rozumieniu tej dyrektywy, w związku z czym spółka holdingowa nie może korzystać z prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego w związku z tymi nabytymi usługami w zakresie, w jakim są one związane z działalnością nieobjętą zakresem stosowania tej dyrektywy.

Podpisy