



Datum van
inontvangstneming

:

29/02/2016

Zaak C-28/16**Verzoek om een prejudiciële beslissing****Datum van indiening:**

18 januari 2016

Verwijzende rechter:

Kúria (Hongarije)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

7 januari 2016

Verzoekende partij:

MVM Magyar Villamos Művek Zrt.

Verwerende partij:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága

De KÚRIA (Hongaars hooggerechtshof)**geeft, als cassatierechter,**

in het cassatieberoep dat is ingesteld door de vennootschap MVM Magyar Villamos Művek Zrt. [*omissis*] ([*omissis*] Boedapest [Hongarije] [*omissis*]), verzoekster, tegen het definitieve vonnis [*omissis*] dat is gewezen door de Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság [bestuurs- en arbeidsrechtbank Boedapest] in de belastingzaak tussen verzoekster en de Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebviteli Igazgatósága [directoraat van de nationale belasting- en douanediens], als rechtsopvolger van de Kiemelt Adó és Vám Főigazgatóság (hoofddirectie „grote belastingbetalers” van de nationale belasting- en douanediens) [*omissis*] ([*omissis*] Boedapest [Hongarije] [*omissis*]), verweerder, zonder terechtzitting, op 7 januari 2016 de volgende

beschikking:

De Kúria schorst de behandeling van de zaak en verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- 1) Moet een holdingmaatschappij die een actieve rol speelt in het beheer van bepaalde aangelegenheden van haar dochterondernemingen of van de groep van ondernemingen als geheel, maar de kosten van de diensten die zij in het kader van haar activiteit als „moeiende” holding verricht en de btw daarover niet in rekening brengt aan die dochterondernemingen, voor die diensten worden aangemerkt als btw-plichtig?
- 2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, heeft een moiende holdingmaatschappij recht op aftrek van de btw over de door haar afgenomen diensten die rechtstreeks verband houden met de belaste economische activiteit van bepaalde dochterondernemingen en hoe kan zij dat recht in voorkomend geval uitoefenen?
- 3) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord, heeft een moiende holdingmaatschappij recht op aftrek van de btw over de door haar afgenomen diensten die in het belang zijn van de volledige groep van ondernemingen en hoe kan zij dat recht in voorkomend geval uitoefenen?
- 4) Luidt het antwoord op de vorige vragen anders – en zo ja, in hoeverre – wanneer de moiende holdingmaatschappij de betrokken afgenomen diensten aan haar dochterondernemingen in rekening brengt als intermediaire diensten?

Toepasselijke bepalingen van Unierecht

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”) bevat de volgende relevante bepalingen:

Artikel 2

„1. De volgende handelingen zijn aan de btw onderworpen:

[...]

c) de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

Artikel 9

„1. Als ‚belastingplichtige’ wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit’ worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt in het bijzonder beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

[...]”

Artikel 24

„1. Als ‚dienst’ wordt beschouwd elke handeling die geen levering van goederen is.

[...]”

Artikel 26

„1. Met diensten verricht onder bezwarende titel worden de volgende handelingen gelijkgesteld:

[...]

b) het om niet verrichten van diensten door de belastingplichtige voor eigen privédoeleinden of voor privédoeleinden van zijn personeel, of, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden.”

Artikel 167

„Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt.”

Artikel 168

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]”

Artikel 173

„1. Voor goederen en diensten die door een belastingplichtige zowel worden gebruikt voor de in de artikelen 168, 169 en 170 bedoelde handelingen, waarvoor recht op aftrek bestaat, als voor handelingen waarvoor geen recht op aftrek bestaat, wordt aftrek slechts toegestaan voor het gedeelte van de btw dat evenredig is aan het bedrag van de eerstbedoelde handelingen (evenredige aftrek).

[...]”

Toepasselijke bepalingen van Hongaars recht

Wet CXXVII van 2007 op de belasting over de toegevoegde waarde (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény; hierna: „btw-wet”) bevat de volgende relevante bepalingen:

§ 2

„Voor de toepassing van deze wet zijn de volgende handelingen aan de btw onderworpen:

a) de leveringen van goederen en de diensten die binnen het nationale grondgebied door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

[...]”

§ 5

„1. Belastingplichtige: elke persoon of entiteit met rechtspersoonlijkheid die in eigen naam een economische activiteit verricht, ongeacht de plaats, het oogmerk of het resultaat van die activiteit. De rechtspersoonlijkheid en handelingsbekwaamheid van de betreffende persoon of entiteit worden beheerst door het personele recht van deze persoon of entiteit. Indien de persoon of entiteit volgens het personele recht echter geen rechtspersoonlijkheid en handelingsbekwaamheid heeft, terwijl dat volgens het Hongaarse recht wel het geval is, moet bij de beoordeling van de rechtspersoonlijkheid en handelingsbekwaamheid worden uitgegaan van het Hongaarse recht.”

§ 6

„1. Economische activiteit: elke activiteit die op commerciële wijze dan wel duurzaam of geregeld wordt verricht, waarbij geldelijk voordeel wordt beoogd of te verwachten is en de activiteit zelfstandig wordt verricht.

2. Als economische activiteiten worden in het bijzonder beschouwd, industriële, landbouw- of handelsactiviteiten die worden uitgeoefend met het oog op productie of distributie, alsook andere dienstenactiviteiten, met inbegrip van activiteiten die worden verricht in het kader van een vrij beroep.

3. Als een economische activiteit wordt tevens beschouwd, het onder bezwarende titel exploiteren door de belastingplichtige van activa (vermogensbestanddelen) en vermogensrechten die tot de onderneming behoren of het resultaat van de bedrijfsvoering zijn.”

§ 13

„1. Dienst: elke handeling die geen levering van goederen in de zin van deze wet is.”

[§ 14]

„2. Een belastingplichtige wordt tevens geacht diensten onder bezwarende titel te verrichten wanneer hij aan anderen diensten om niet verleent voor zijn privédoeleinden of voor de privédoeleinden van zijn personeel, dan wel, meer in het algemeen, voor andere dan bedrijfsdoeleinden, mits hij geheel of gedeeltelijk recht heeft op aftrek voor de diensten die te zijnen behoeve zijn verricht.”

§ 119

„1. Tenzij deze wet anders bepaalt, ontstaat het recht op aftrek van de belasting op het tijdstip waarop de verschuldigde belasting – overeenkomende met de voorbelasting – moet worden vastgesteld (§ 120).”

§ 120

„Voor zover een – als zodanig handelende – belastingplichtige goederen of diensten gebruikt of anderszins exploiteert om belaste goederenleveringen of diensten te verrichten, mag hij van de door hem verschuldigde belasting de belasting aftrekken die:

a) hem in rekening is gebracht door andere belastingplichtigen – waaronder personen of entiteiten die onderworpen zijn aan de vereenvoudigde vennootschapsbelasting – voor het verkrijgen van goederen of het afnemen van diensten;

[...]”

§ 123

„1. Wanneer de belastingplichtige zowel goederenleveringen en diensten verricht waarvoor overeenkomstig de §§ 120 en 121 recht op aftrek bestaat (hierna: „[goederenleveringen en] diensten met recht op aftrek) als goederenleveringen en diensten die geen recht op aftrek geven, kan hij de voorbelasting slechts in mindering brengen voor het gedeelte dat betrekking heeft op de goederenleveringen en diensten met recht op aftrek.

2. Ter bepaling van het aftrekbare en het niet-aftrekbare gedeelte van de voorbelasting moet de belastingplichtige een voldoende gedetailleerd register bijhouden waaruit, vanaf het ontstaan van het recht op aftrek, op een duidelijke, betrouwbare en ononderbroken wijze blijkt dat de goederen of diensten worden gebruikt of anderszins geëxploiteerd voor goederenleveringen en diensten met recht op aftrek dan wel voor goederenleveringen en diensten [zonder] recht op aftrek (uitsplitsing per post).

3. Wanneer het wegens de aard van de goederen of diensten, dan wel wegens de kenmerken van het gebruik of de exploitatie anderszins ervan niet mogelijk is de voorbelasting in te delen overeenkomstig de regels voor uitsplitsing per post, kan de belastingplichtige de voorbelasting indelen op basis van andere criteria, die beantwoorden aan de vereisten van lid 1. Anders moet de voorbelasting waarvan indeling volgens de regels voor uitsplitsing per post niet mogelijk is, proportioneel worden ingedeeld volgens de in bijlage 5 uiteengezette berekeningswijze.”

§ 259

„Voor de toepassing van deze wet wordt verstaan onder:

6. tegenprestatie: elk geldelijk voordeel, waaronder ook de tot vermindering van een bestaande schuld erkende vermogenswaarden, met uitzondering van schadevergoedingen;”

Feiten

Verzoekster in deze zaak is een energiebedrijf dat eigendom is van de Staat. De strategische functies ervan worden bij besluit vastgesteld door het Parlement of de regering van Hongarije. Verzoekster is eigenaresse van een aantal ondernemingen die zich hoofdzakelijk bezighouden met opwekking, verkoop en transmissie van elektriciteit, netbeheer en het verlenen van daarmee samenhangende – en in wezen aanvullende – diensten.

Voorafgaand aan de belastingcontrole door de fiscus hadden verzoekster en haar dochterondernemingen een erkende groep van ondernemingen opgericht middels het sluiten van een zogenoemde „zeggensovereenkomst” ex de §§ 55 tot en met 63 van wet IV van 2006 op de handelsvennootschappen (gazdasági társaságokról szóló 2006. évi IV. törvény; hierna: „wet op de handelsvennootschappen”). Op basis van die bepalingen kunnen een moedermaatschappij (die een geconsolideerde jaarrekening moet opstellen), als controlerende onderneming, en de tot de groep behorende anonieme vennootschappen en vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, als gecontroleerde ondernemingen, zich met het oog op het verwezenlijken van gemeenschappelijke bedrijfsdoelstellingen verenigen in een groep die wordt geleid door de controlerende onderneming. Te dien einde wordt de autonomie van de gecontroleerde ondernemingen beperkt overeenkomstig het bepaalde in de

zeggenschapsovereenkomst, op de wijze en in de mate die nodig zijn ter bereiking van de doelstellingen van de groep. Een erkende groep van ondernemingen heeft geen afzonderlijke rechtspersoonlijkheid: elk lid ervan behoudt zijn eigen rechtspersoonlijkheid.

Met de oprichting van een erkende groep van ondernemingen beoogde verzoekster de groep te optimaliseren door bij de bedrijfsvoering economische waarde te creëren. Daartoe zou concreet:

- ervoor worden gezorgd dat verzoekster kon optreden als een strategische centrale holdingmaatschappij en haar eigendomsbelangen kon doen gelden;
- worden gebruikgemaakt van de synergieën die ontstaan door verticale en horizontale integratie van de groep en zouden de voorwaarden daartoe worden gecreëerd;
- de efficiëntie van de samenwerking tussen de handelsondernemingen van de groep worden verbeterd;
- de capaciteit van de groep worden ontwikkeld om snel en flexibel te reageren op uitdagingen van de markt en veranderingen in de omgeving;
- de eigendoms- en marktwaarde van verzoeksters groep van ondernemingen worden verhoogd.

In de onderzochte periode handelde verzoekster overeenkomstig het bepaalde in de zeggenschapsovereenkomst als een moeiende holding, dat wil zeggen dat haar activiteit niet beperkt was tot het innen van dividenden, maar dat zij een actieve rol speelde in het beheer van bepaalde aangelegenheden van de gecontroleerde ondernemingen. Zij nam juridische en bedrijfsdiensten alsook diensten van public relations (reclamediensten) af voor haar eigen aan btw onderworpen activiteit, die van de volledige groep en die van de verschillende gecontroleerde ondernemingen. Verzoekster bestelde de diensten, vergoedde de dienstverrichters en trok de op de facturen vermelde btw-bedragen af. Enkele uitzonderingen daargelaten, bracht verzoekster die diensten vervolgens echter niet in rekening aan de gecontroleerde ondernemingen, ook niet wanneer de diensten rechtstreeks verband hielden met de belaste activiteit van die ondernemingen of wanneer zij waren verleend in het belang van de volledige groep. Verzoekster reikte aan de gecontroleerde ondernemingen geen facturen uit voor haar activiteit als controlerende onderneming en ontving binnen de groep van ondernemingen bijgevolg evenmin een algemene beheervergoeding. In feite verrichtte zij haar activiteit als moeiende holding om niet.

Tegelijk verrichtte verzoekster in eigen naam een aan de btw onderworpen economische activiteit, die bestond in de verhuur van elektriciteitscentrales en optische-vezelnetwerken.

Voor de leden van de erkende groep van ondernemingen gold voor de btw geen groepsaftrek.

Geschil tussen partijen

De Hongaarse belastingdienst heeft de aangiften voor de aanslagjaren 2008 tot en met 2010 onderworpen aan een controle achteraf, en wel voor diverse belastingen. Het onderhavige geding heeft echter uitsluitend betrekking op de btw.

De belastingautoriteiten van eerste en tweede aanleg namen het standpunt in dat verzoekster het recht op aftrek van de belasting over de voornoemde juridische en bedrijfsdiensten en diensten van public relations onrechtmatig had uitgeoefend. De zienswijze van de belastingautoriteiten kan in wezen worden samengevat als volgt.

Ten eerste zijn de belastingautoriteiten van mening dat voor een deel van die diensten geen recht op btw-aftrek kan worden verleend omdat zij niet werden verricht of gebruikt voor belaste goederenleveringen of diensten van verzoekster, maar in het belang van de groepsleden als autonome rechtspersonen. Volgens § 120 van de btw-wet kan de belastingplichtige de btw slechts aftrekken over diensten die zijn verricht ten behoeve van zijn eigen belaste economische activiteit, en dus niet over diensten in het belang van andere belastingplichtigen, ook al behoren die tot dezelfde erkende groep van ondernemingen.

Ten tweede mag volgens de belastingautoriteiten voor het andere deel van de afgenomen diensten – hoofdzakelijk diensten op het gebied van bedrijfsbeheer, in verband met de verwerving van aandelen en verschillende projecten – het recht op btw-aftrek niet worden uitgeoefend omdat verzoekster geen belaste diensten of goederenleveringen heeft verricht waarvoor zij dergelijke adviezen had kunnen gebruiken. Verzoeksters verhuuractiviteit hield geen verband met de verwerving van aandelen, en verzoekster bood geen andere diensten aan – zoals managementdiensten – in het kader waarvan de verschillende adviezen van nut hadden kunnen zijn. Overeenkomstig § 120 van de btw-wet is de btw over diensten die ten behoeve van de belastingplichtige zijn verricht alleen aftrekbaar wanneer de belastingplichtige die diensten gebruikt voor zijn goederenleveringen of diensten. De facturen voor bedrijfsadvies werden geboekt als kosten in verband met beleggingen of huidige of toekomstige beleggingsmogelijkheden van verzoekster. Inning van dividenden valt echter niet binnen de werkingssfeer van de btw-wet en is dus geen belaste activiteit die recht op aftrek kan geven.

Ten derde betogen de belastingautoriteiten dat verzoekster de eindafneemster van de betrokken diensten was.

Verzoekster heeft tegen het besluit van de belastingautoriteit van tweede aanleg beroep ingesteld bij de bestuursrechtbank. Ten gronde betoogde zij in wezen dat zij tijdens de onderzochte periode als btw-plichtige geen enkele vrijgestelde

handeling had verricht. Bijgevolg waren haar algemene kosten, waaronder die voor de betrokken diensten, zonder uitzondering algemene kosten die zij had gemaakt in het kader van de door haar onder bezwarende titel verrichte, belaste activiteit. Op basis van de zeggenschapsovereenkomst verrichtte verzoekster ook managementdiensten voor haar dochterondernemingen. Die activiteit rechtvaardigde haar recht op aftrek, ongeacht of zij de diensten in kwestie in rekening bracht. Die diensten hielden immers rechtstreeks en onmiddellijk verband met de gehele economische activiteit van verzoekster.

De rechtbank van eerste aanleg heeft verzoeksters beroep verworpen. In de motivering overwoog de rechtbank in het bijzonder dat verweerder objectief had vastgesteld dat verzoekster in de onderzochte periode geen diensten had verricht waaraan de kosten voor de afgenomen diensten konden worden toegerekend, aangezien onbetwist is dat verzoekster haar inkomsten haalde uit dividenden, de verhuur van haar in eigendom toebehorende elektriciteitscentrales ter exploitatie en de verhuur van optische-vezelnetwerken, en niet uit haar activiteit op het gebied van strategische aansturing (van de holdingmaatschappij). De inkomsten die verzoekster verkrijgt uit dividenden vormen geen tegenprestatie en vallen dus niet binnen de werkingssfeer van de btw-wet. Bijgevolg geven de diensten die door verzoekster zijn afgenomen in verband met die inkomsten geen recht op btw-aftrek. Het is de reële en belaste activiteit van verzoekster die beslissend is voor de uitoefening van het recht op aftrek. Verzoekster is belastingplichtig voor zover zij diensten onder bezwarende titel verricht en heeft enkel voor en in het kader van die activiteit recht op aftrek. Het staat vast dat verzoekster ook diensten voor de leden van de groep verrichtte, maar uit die activiteit haalde zij geen belaste inkomsten, zodat de beperking van § 120, onder a), van de btw-wet van toepassing is. Een groot deel van de door verzoekster afgenomen diensten werd niet gebruikt voor belaste diensten, maar voor een activiteit die zij niet in de hoedanigheid van belastingplichtige verrichtte. Voor dergelijke diensten, die worden gebruikt voor activiteiten die losstaan van de hoedanigheid van belastingplichtige, bestaat geen recht op btw-aftrek.

Verzoekster heeft cassatieberoep ingesteld tegen het in eerste aanleg gewezen definitieve arrest. Daarbij baseerde zij zich in wezen op dezelfde argumenten als in de procedure voor de bestuursrechtbank. In de cassatieprocedure heeft de Kúria besloten de zaak te verwijzen naar het Hof voor een prejudiciële beslissing.

Standpunt van de Kúria

In het btw-stelsel is het recht op aftrek een van de belangrijkste rechten van de belastingplichtige. Via dat recht waarborgt het belastingrecht de neutraliteit van de belaste economische activiteiten. Het Hof heeft in zijn vaste rechtspraak meermaals grenzen gesteld aan de permissieve interpretaties van de autoriteiten van de lidstaten die leiden tot een beperking van het recht op aftrek. De inspanning die het Hof levert op het vlak van gecentraliseerde uitlegging van het

recht zorgt ervoor dat de geharmoniseerde btw-voorschriften in alle lidstaten worden geëerbiedigd. Die inspanning is bijzonder belangrijk wanneer de uitlegging een van de fundamentele kenmerken van de btw betreft.

De Kúria wijst er met betrekking tot de feiten van de onderhavige zaak op dat het gaat om een combinatie van twee duidelijke situaties. De eerste betreft het aftrekrecht van de zogenoemde passieve holding. Aangezien het ontvangen van dividenden op zich niet als een economische activiteit wordt aangemerkt, is een onderneming die als passieve holding optreedt niet belastingplichtig en heeft zij dus geen recht op aftrek. De tweede situatie betreft de zogenoemde moeiende holding „die facturen uitrekt”, waarin de holding onder bezwarende titel diensten verricht voor haar dochterondernemingen of als tussenpersoon optreedt bij het verlenen van diensten aan haar dochterondernemingen, die zij hun achteraf in rekening brengt. In dit geval verricht de moeiende holding een economische activiteit die aan de btw onderworpen is en heeft zij recht op aftrek.

In deze zaak handelt verzoekster als een moeiende holding die in het merendeel van de gevallen de kosten van de afgenomen diensten en de btw daarover niet – middels uitreiking van een factuur – aan de gecontroleerde ondernemingen in rekening brengt. Bijgevolg lijkt zij op een passieve holding voor zover de dochterondernemingen doorgaans alleen dividenden betalen aan hun moedermaatschappij. Tegelijkertijd lijkt zij op een moeiende holding voor zover haar activiteit ook het centrale beheer van bepaalde aangelegenheden van de ondernemingen van de groep en van de groep van ondernemingen als geheel behelst. Samenvattend handelt verzoekster als een passieve holding op het gebied van facturatie en als een moeiende holding wat het verrichten van haar concrete activiteit betreft.

Uit economisch oogpunt is het in rekening brengen van diensten aan dochterondernemingen binnen een zuiver nationale groep van ondernemingen slechts een technische kwestie. Hoe hoger de kosten zijn die de moedermaatschappij doorberekent aan haar dochterondernemingen, des te lager zijn de dividenden die de dochterondernemingen haar uitbetalen. In een dergelijke relatie is geen sprake van kosteloosheid, aangezien de moedermaatschappij hogere dividenden krijgt uitgekeerd voor diensten die zij om niet verleent.

Gelet op een en ander oordeelt de Kúria het noodzakelijk dat het Hof de relevante bepalingen van de btw-richtlijn uitlegt in het licht van de uiteengezette feiten, aangezien tot op heden niet is verduidelijkt of een moeiende holdingmaatschappij die zich passief gedraagt in die zin dat zij de door haar afgenomen diensten niet doorberekent, recht heeft op btw-aftrek en, zo ja, in hoeverre.

[*omissis*] [aspecten van de nationale procedure]

Boedapest, 7 januari 2016

[*omissis*]

[ondertekeningen]