

TEISINGUMO TEISMO (šeštoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. rugsėjo 6 d.(*)

„PVM – Šeštoji direktyva – 17 straipsnio 2 dalis ir 19 straipsnis – Atskaita – Mokėtinas ar sumokėtas mokestis už holdingo bendrovės paslaugas – Tiesioginiu, nedelsiant atsirandančiu ir nedviprasmišku ryšiu su apmokestintais pardavimo sandoriais susijusios paslaugos“

Byloje C-496/11

dėl *Tribunal Central Administrativo Sul* (Portugalija) 2011 m. rugsėjo 20 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2011 m. rugsėjo 26 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Portugal Telecom SGPS SA

prieš

Fazenda Pública,

dalyvaujant

Ministério Público,

TEISINGUMO TEISMAS (šeštoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas U. Løhmus, teisėjai A. Ó Caoimh ir C. G. Fernlund (pranešėjas),

generalinis advokatas P. Mengozzi,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Portugal Telecom SGPS SA*, atstovaujamos *advogado* A. Gonçalves Ferreira,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir P. Guerra e Andrade,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo –

Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji direktyva) 17 straipsnio 2 dalies aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas sprendžiant *Portugal Telecom SGPS SA* (toliau – *Portugal Telecom*) ir *Fazenda Pública* ginčų doli metodo, naudojamo nustatyti atskaitytino pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM), kurį turėjo sumokėti *Portugal Telecom*, sumą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

3 Šeštosios direktyvos 2 straipsnis išdėstyta taip:

„[PVM] apmokestinamas:

1. prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;
2. prekių importas.“

4 Šeštosios direktyvos 4 straipsnyje numatyta:

„1. „Apmokestinamasis asmuo“ – tai bet kuris asmuo, savarankiškai vykdomas bet kurioje vietoje bet kurių ekonominę veiklą, nurodytą 2 dalyje, nesvarbu, koks tos veiklos tikslas ar rezultatas.

2. Šio straipsnio 1 dalyje nurodyta ekonominę veiklą apima visokių gamintojų, prekyautojų ir kitų paslaugas teikiančių asmenų veiklą, įskaitant kasybą bei žemės ūkio gamybos veiklą bei įvairių profesijų atstovų veiklą. Materialaus ir nematerialaus turto naudojimas, siekiant gauti nuolatinių pajamų, taip pat laikomas ekonomine veikla.“

5 Šeštosios direktyvos 11 straipsnyje apmokestinamoji vertė apibūdinama taip:

„A. Šalies teritorijoje

1. Apmokestinamųjų vertė sudaro:

a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šia prekių ar paslaugų kaina.

<...>“

6 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje nustatytos taisyklės dėl teisės į atskaitą atsiradimo ir apimtį ir jame numatyta, be kita ko:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaituotinas.

2. Tiek, kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamas asmuo turi turėti teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) [PVM], kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje dėl prekių ar paslaugų,

kurias jam pateik? / suteik? ar dar pateiks / suteiks kitas apmokestinamas asmuo;

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis [PVM] gali b?ti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis [PVM] negali b?ti atskaitomas, gali b?ti atskaitoma tik tokia proporcinga [PVM] dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi b?ti nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostat?.

Ta?iau valstyb?s nar?s gali:

- a) leisti apmokestinamajam asmeniui nustatyti kiekvienai savo verslo r?šiai atskir? proporcing? dal? su s?lyga, kad kiekvienai verslo r?šiai vedama atskira apskaita;
- b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo kiekvienai savo veiklos r?šiai nustatyt? proporcing? atskaitom? [PVM] dal? ir kiekvienai veiklos r?šiai apskait? tvarkyt? atskirai;
- c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atlikt? atskait? pagal vis? ar dalies prek? ir paslaug? panaudojim?;
- d) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atlikt? atskait? pagal pirmojoje pastraipoje nustatyt? taisykl? už visas prekes ir paslaugas, naudojamas visiems toje pastraipoje nurodytiems sandoriams;
- e) numatyti, kad tais atvejais, kai apmokestinamojo asmens neatskaitomas [PVM] yra nereikšmingas, laikoma, kad jis lygus nuliui.

<...>“

7 Šeštosios direktyvos 19 straipsnyje, kuriame nustatytos atskaitos proporcijos apskai?iavimo taisykl?s, nurodyta:

„1. Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies pirmojoje pastraipoje, turi b?ti apskai?iuojama trupmena, kurios:

- skaitiklis yra visa metin?s apyvartos suma be [PVM] iš sandori?, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,
- vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metin?s apyvartos suma be [PVM] ir metin?s apyvartos iš sandori?, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas, suma. Valstyb?s nar?s gali ? vardikl? taip pat ?traukti subsidij? sumas, išskyrus nurodytas 11 straipsnio A dalies 1 punkto a pastraipoje.

Atskaitos proporcija apskai?iuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skai?iaus.

<...>

3. Met? eigoje naudojama atskaitos proporcija apskai?iuota remiantis pra?jusi? met? sandoriais. Jei n?ra sandori?, kuriais b?t? galima remtis, arba kai j? sumos yra menkos, apmokestinamasis asmuo laikin?j? atskaitos proporcij? apskai?iuoja pagal savo prognozes, ir suderin?s su mokes?io administratoriumi. Ta?iau valstyb?s nar?s gali taikyti ir dabar jose

galiojančias taisykles.

Atskaita, atlikta remiantis tokiomis laikinosiomis proporcijomis, turi būti tikslinama, kai kitais metais nustatoma tikroji atskaitos proporcija.“

Portugalijos teisės aktai

Pridėtinės vertės mokesčio kodeksas

8 Pridėtinės vertės mokesčio kodekso (*Código do imposto sobre o valor acrescentado*, toliau – CIVA) 1 straipsnyje nustatyta PVM apmokestinamoji vertė. Šio kodekso 3 ir 6 straipsniuose nustatyti neapmokestinimo atvejai.

9 CIVA 9 straipsnyje numatyta, kad nuo mokesčio atleidžiami, be kita ko:

„<...>

28. Šie banko ir finansiniai sandoriai:

<...>

f) sandoriai ir paslaugos, įskaitant derybas dėl akcijų, turtinių teisių bendrovėse ar asociacijose, obligacijų ir kitų vertybinių popierių, išskyrus dokumentus, patvirtinančius nuosavybės teisę į prekes, išskyrus sandorius dėl šių dokumentų valdymo ar saugojimo;

<...>“

10 CIVA 23 straipsnyje (redakcijoje, galiojusioje nagrinėjama mokestiniais metais (2000 m.)) buvo numatyta:

„1. Jeigu vykdydamas veiklą apmokestinamasis asmuo tiekia prekes ar teikia paslaugas, kurių daliai tenkantis mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga už pirkimus sumokėto mokesčio dalis, kuri atitinka metinį sandorį, suteikiančią teisę į atskaitą, sumą.

2. Nepaisant 1 dalies nuostatų, apmokestinamasis asmuo gali atskaityti pagal realią visą prekių ar paslaugų arba jų dalies panaudojimą su sąlyga, kad apie tai iš anksto informuos Tiesioginių ir netiesioginių mokesčių generalinę direkciją ir neatims iš pastarosios galimybės jam taikyti specialias sąlygas ar nutraukti šią procedūrą, jei labai iškreipiamas apmokestinimas.

3. Mokesčių administratorius gali pareigoti apmokestinamąjį asmenį veikti pagal 2 dalies nuostatas, jei:

a) apmokestinamasis asmuo vykdo įvairių ekonominę veiklą;

b) 1 dalyje numatytos procedūros taikymas labai iškreipia apmokestinimą.

4. 1 dalyje numatytos atskaitos dalis apskaičiuojama pagal trupmeną, kurios skaitiklį sudaro per metus patiektų prekių ir suteiktų paslaugų, dėl kurių suteikiama teisė į atskaitą pagal 19 straipsnį ir 20 straipsnio 1 dalį, suma be mokesčio, o vardiklį – visų apmokestinamojo asmens per metus sudarytų sandorių, įskaitant atleistą nuo mokesčio ir nepatenkančių į mokesčio taikymo sritį, sandorių suma be mokesčio, įskaitant neapmokestinamąsias subsidijas, išskyrus subsidijas rangai.

5. Tačiau apskaičiuojant ankstesnėje dalyje nurodytą proporciją neatsižvelgiama į

parduodam? ?mon?s veiklai naudojam? nekilnojam?j? turt? ir sandorius d?l nekilnojamojo turto bei finansinius sandorius, kurie apmokestinamojo asmens veiklos atžvilgiu yra papildoma veikla.

6. Atskaitos proporcija, apskaičiuota iš anksto remiantis praėjusiais metais atlikt? sandori? suma, tikslinama pagal t? met?, kuriais ji taikoma, vertes, o tai lemia atitinkamos atliktos atskaitos tikslinim?, kuris turi b?ti nurodytas atitinkam? met? paskutinio laikotarpio deklaracijoje.

7. Apmokestinamieji asmenys, kurie pradeda veikl? ar j? iš esm?s pakei?ia, gali atskaityti mokest? remdamiesi laikinai nustatyta atskaitos proporcija, kuri turi b?ti ?rašyta ? 30 ir 31 straipsniuose nurodytas deklaracijas.

8. Siekiant nustatyti atskaitos proporcij? trupmenos dalmuo apvalinamas iki aukštesn?s šimtosios dalies.

9. Šio straipsnio nuostatomis taikyti finans? ir biudžeto ministras tam tikros veiklos atveju gali manyti, kad sandoriai, suteikiantys teis? ? atskait?, ar sandoriai, kurie šios teis?s nesuteikia, neegzistuoja, jeigu jie sudaro nereikšming? visos apyvartos dal? ir kai 2 ir 3 dalyse numatyta proced?ra atrodo ne?vykdoma.“

Nacionalin?s teis?s aktai d?l holding?

11 *Sociedades gestoras de participaões sociais* (toliau – SGPS) yra holdingo bendrov?s, Portugalijoje reglamentuojamos 1988 m. gruodžio 30 d. ?statyminiu dekretu Nr. 495/88 (*Diário da República I*, A serija, Nr. 301, 1988 m. gruodžio 30 d.), iš dalies pakeistu 1994 m. gruodžio 24 d. ?statyminiu dekretu Nr. 318/94 (*Diário da República I*, A serija, Nr. 296, 1994 m. gruodžio 24 d., toliau – ?statyminis dekretas Nr. 495/88).

12 ?statyminio dekreto Nr. 495/88 1 straipsnyje nustatyta:

„1. <...> vienintelis SGPS tikslas – valdyti kit? ?moni? kapitalo dalis – kaip ekonomin?s veiklos vykdymo netiesiogin? forma.

2. Šiame ?statyminiame dekrete dalyvavimas bendrov?je suprantamas kaip jos ekonomin?s veiklos vykdymo netiesiogin? forma, kai jis n?ra atsitiktinis ir turima ne mažiau kaip 10 % ?statinio kapitalo su teise balsuoti tiesiogiai ar per kit? bendrov?, kuriose SGPS užima dominuojan?i? pad?t?, kapitalo dalis.

<...>“

13 Pagal ?statyminio dekreto Nr. 495/88 4 straipsnio 1 dal? SGPS leidžiama teikti technines administravimo ir valdymo paslaugas visoms ar tam tikroms ?mon?ms, kuriose jos turi bent 10 % kapitalo su teise balsuoti, ar išimtiniais atvejais ?mon?ms, kuriose jos turi mažiau nei 10 % kapitalo su teise balsuoti, ar ?mon?ms, su kuriomis jos sudar? „pavaldumo sutart?“.

14 ?statyminio dekreto Nr. 495/88 4 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad d?l paslaug? teikimo sudaroma rašytin? sutartis; joje nurodomas atitinkamas atlygis, kuris negali b?ti didesnis nei rinkos vert?.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

15 *Portugal Telecom* yra SGPS. Ji teikia technines administravimo ir valdymo paslaugas bendrov?ms, kuri? dal? kapitalo ji turi.

16 Vykdydama šiuos sandorius *Portugal Telecom* ?sigijo tam tikr? paslaug? iš konsultant?,

kurios apmokestintos PVM. Ji savo dukterinėms bendrovėms už šias paslaugas išrašo sąskaitas faktūras ir nurodo, kokią kainą, už kurią jas įsigijo, pridėjusi PVM.

17 2000 mokestiniais metais *Portugal Telecom* atskaito visą sumokėtą PVM, manydama, kad apmokestinami sandoriai, t. y. techninė administravimo ir valdymo paslaugos, buvo objektyviai susiję su atitinkamomis įsigytomis paslaugomis naudojimu.

18 Atlikęs patikrinimą mokesčių administratorius mano, kad *Portugal Telecom* negalėjo atskaityti viso pirkimo PVM už įsigytas paslaugas, tačiau turėjo taikyti proporcingą atskaitos metodą. Todėl jis pateikė *Portugal Telecom* pranešimą apie mokėtiną mokestį su nustatyta atskaitytino pirkimo PVM dalimi, lygia apie 25 %.

19 *Portugal Telecom* pateikė skundą dėl šio pranešimo apie mokėtiną mokestį *Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa*. Šis teismas atmetė visą skundą iš esmės manydamas, kad pagrindinis SGPS tikslas – vykdyti neapmokestinamus sandorius. Kadangi galima pripažinti, kad, be šių sandorių, papildomai vykdoma PVM apmokestinama techninė administravimo ir valdymo paslaugų teikimo visoms ar tam tikroms bendrovėms, kurių kapitalo ji turi, veikla, šis teismas mano, jog techninė administravimo ir valdymo paslaugų teikimas yra neatsiejamas nuo akcijų valdymo. Todėl jis nusprendė, kad reikia naudoti proporcingą atskaitos metodą atskaitytinam PVM nustatyti.

20 *Portugal Telecom* apskundė pirmosios instancijos teismo sprendimą *Tribunal Central Administrativo Sul*. Grįsdama savo skundą ji tvirtino, kad pirmosios instancijos teismo sprendime esančiais teisiniais motyvais pažeidžiama nacionalinė teisė, susijusi su PVM, ir Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalies a punktas.

21 Tiek, kiek *Portugal Telecom* vykdyti apmokestinami sandoriai, susiję su jos turimomis akcijomis, yra, anot jos, paslaugų teikimas, tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijęs su joms teikti įsigytomis paslaugomis, ši bendrovė mano galinti atskaityti visą perkant sumokėtą mokestį taikydama realaus panaudojimo metodą.

22 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Central Administrativo Sul* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Šeštosios direktyvos <...> 17 straipsnio 2 dalį reikia aiškinti taip, kad Portugalijos mokesčių administratorius negali ieškotis, kuri yra holdingo bendrovė, reikalauti taikyti proporcingą atskaitos metodą visam PVM, kuris sumokėtas už įsigytas paslaugas, remdamasis tuo, kad bendrovės pagrindinė veikla yra kitą bendrovės akcijų valdymas, net jei šios sąnaudos (įsigytos paslaugos) tiesioginiu, nedelsiant atsirandančiu ir nedviprasmišku ryšiu susijusios su apmokestinamaisiais sandoriais – paslaugų teikimu, vėliau vykdomais kaip teisės aktuose numatyta papildoma techninė valdymo paslaugų teikimo veikla?

2. Ar holdingo bendrovės statusą turintis subjektas, turintis mokėti PVM už įsigyjamą prekę ir paslaugas, dėl kurių visą vėliau išrašoma sąskaita faktūra bendrovėms, kurių kapitalo jis turi, ir jos apmokestinamos PVM, kai šie sandoriai (techninė administravimo ir valdymo paslaugų teikimas) yra papildomi, palyginti su pagrindine veikla (akcijų valdymu), gali atskaityti visą mokėtiną mokestį už įsigytas prekes ar paslaugas, taikydamas Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje nustatytą atskaitos metodą, grindžiamą realiu panaudojimu?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtino

23 Pirmiausia Portugalijos vyriausybė pateikia prašymo priimti prejudicinį sprendimą nepriimtinumą grindžiamą reikalavimu.

24 Ji tvirtina, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tiksliai nenurodė pagrindinį, je byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės normos. Šis teismas apsiribojo paminėdamas CIVA 20 ir 23 straipsnius, nors pirma iš šių nuostatų turi daug redakcijų, o antrojoje reguliuojama daug klausimų, susijusių su PVM atskaita. Be to, prašyme priimti prejudicinį sprendimą nėra jokios konkrečios nuorodos dėl nacionalinės teisės akto, susijusio su holdingo bendrovėmis.

25 Nors Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į bylos medžiagą, pagal SESV 267 straipsniu įtvirtintą teismo bendradarbiavimo sistemą gali pateikti nacionaliniam teismui aiškinimą, kuris jam galėtų būti naudingas nagrinėjant Sąjungos teisės nuostatų poveikį, jokiame nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą punkte nebuvo tiksliai ar bent glaustai nuorodų į pagrindinį, je byloje nagrinėjamas Portugalijos vidaus teisės nuostatas.

26 Todėl, anot Portugalijos vyriausybės, dėl prašyme priimti prejudicinį sprendimą esančių spragų Teisingumo Teismas negali pateikti naudingo atsakymo.

27 Šiuo atžvilgiu dėl informacijos, kuri turi būti pateikta Teisingumo Teismui bylose dėl prejudicinio sprendimo, pažymėtina, kad ji turi leisti Teisingumo Teismui pateikti naudingus atsakymus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. Tam būtina, kad nacionalinis teismas apibrėžtų faktines ir teises aplinkybes, kuriomis kyla jo užduodami klausimai, arba bent paaiškintų faktines prielaidas, kuriomis šie klausimai paremti (šiuo klausimu žr. 2011 m. kovo 31 d. Sprendimo *Schröder*, C-450/09, Rink. p. I-2497, 18 punktą ir 2012 m. vasario 16 d. Sprendimo *Varzim Sol*, C-25/11, 30 punktą).

28 Nagrinėjant atveju nutartyje pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad, kalbant apie ieškovų pagrindinį, je byloje sumokėto pirkimo PVM atskaitą, mokesčių administratorius taiko proporcingos atskaitos metodą, numatytą CIVA 23 straipsnio 1 dalyje, o ieškovų tvirtina galinti taikyti Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje įtvirtintą metodą.

29 Šios informacijos užtenka atsižvelgiant į šio sprendimo 27 punkte nurodytą teismo praktiką. Darytina išvada, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

Dėl esmės

30 Prejudicininiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalys turi būti aiškinamos taip, kad holdingo bendrovei, kaip antai nagrinėjama pagrindinį, je byloje, kuri papildomai prie savo pagrindinės viso dukterinės bendrovės įstatinio kapitalo ar jo dalies disponavimo veiklos įsigyja prekių ir paslaugų, dėl kurių vėliau išrašo sąskaitas fakturas minėtoms bendrovėms, leidžiama atskaityti sumokėtą pirkimo PVM taikant Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje numatytą metodą, ar nacionalinis mokesčių administratorius gali jai nurodyti taikyti vieną iš šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje nurodytų metodų.

31 Šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia priminti, kad iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog holdingo bendrovė, kurios vienintelis tikslas – įsigyti kitų įmonių kapitalo dalį ir tiesiogiai ar netiesiogiai nedalyvauti valdant šias įmones, nepažeidžiant šio holdingo, kaip akcininko ar dalininko, teisių, neturi PVM apmokestinamojo asmens statuso, kaip jis suprantamas pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnį, ir neturi teisės į atskaitą pagal Šeštosios direktyvos 17 straipsnį (žr. 1991 m. birželio 20 d. Sprendimo *Polysar Investments Netherlands*, C-60/90, Rink.

p. I-3111, 17 punkt?; 2000 m. lapkri?io 14 d. Sprendimo *Floridienne ir Berginvest*, C-142/99, Rink. p. I-9567, 17 punkt? ir 2001 m. rugs?jo 27 d. Sprendimo *Cibo Participations*, C-16/00, Rink. p. I-6663, 18 punkt?).

32 Vien paprastas akcij? ?sigijimas ir tur?jimas neturi b?ti laikomas ekonomine veikla, kaip ji suprantama pagal Šešt?j? direktyv?, d?l kurios j? vykdan?is asmuo ?gyt? apmokestinamojo asmens status?. I? ties? paprastas kit? ?moni? kapitalo dali? tur?jimas n?ra turto naudojimas siekiant gauti nuolatini? pajam?, nes i? ?io kapitalo dali? tur?jimo galimi dividendai yra papras?iausiai turto nuosavyb?s tur?jimo rezultatas (žr. 1993 m. birželio 22 d. Sprendimo *Sofitam*, C-333/91, Rink. p. I-3513, 12 punkt?; 1997 m. vasario 6 d. Sprendimo *Harna & Helm*, C-80/95, Rink. p. I-745, 15 punkt? ir min?to Sprendimo *Cibo Participations* 19 punkt?).

33 Kitaip yra tada, kai turint kapitalo dali? kartu tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvaujama valdant bendroves, kuri? kapitalo dalys perimamos nepažeidžiant dalyvaujan?iojo valdant kapital? teis?, kurias jis turi kaip akcininkas ar dalininkas (min?t? sprendim? *Polysar Investments Netherlands* 14 punktas; *Floridienne ir Berginvest* 18 punktas; *Cibo Participations* 20 punktas ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, Rink. p. I-10413, 30 punktas).

34 Holdingo bendrov?s dalyvavimas valdant bendroves, kuri? kapitalo dali? ji turi, yra ekonomin? veikla, kaip ji suprantama pagal Šeštosios direktyvos 4 straipsnio 2 dal?, jei valdant vykdomi pagal šios direktyvos 2 straipsn? apmokestinami PVM sandoriai, kaip antai holdingo bendrov?s administracini?, finansini?, komercini? ir technini? paslaug? teikimas dukterin?ms bendrov?ms (min?to Sprendimo *Cibo Participations* 22 punktas).

35 Antra, primintina, kad Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teis? ? atskait? yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir i? esm?s negali b?ti ribojama. Ji taikoma nedelsiant visiems mokes?iams, kuriais apmokestinti pirkimo sandoriai (vis? pirma žr. 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Soupergaz*, C-62/93, Rink. p. I-1883, 18 punkt?; 2000 m. kovo 21 d. Sprendimo *Gabalfria ir kt.*, C-110/98–C-147/98, Rink. p. I-1577, 43 punkt?; 2008 m. kovo 13 d. Sprendimo *Securenta*, C-437/06, Rink. p. I-1597, 24 punkt? ir 2009 m. birželio 4 d. Sprendimo *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Rink. p. I-4629, 70 punkt?). Bet koks teis?s ? atskait? apribojimas paveikia mokes?i? našt? ir turi b?ti vienodai taikomas visose valstyb?se nar?se. Tod?l nukrypti leidžian?ios nuostatos ?manomos tik tais atvejais, kai tai aiškiai numatyta Šeštojoje direktyvoje (1991 m. liepos 11 d. Sprendimo *Lennartz*, C-97/90, Rink. p. I-3795, 27 punktas ir min?to Sprendimo *BP Soupergaz* 18 punktas).

36 Tam, kad galima b?t? atskaityti PVM, tarp pirkimo sandori? ir pardavimo sandori?, kurie suteikia teis? ? atskait?, turi b?ti tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys. Tod?l teis? atskaityti preki? ar paslaug? pirkimo PVM atsiranda su s?lyga, kad j? ?sigijimo i?laidos ?trauktos ? apmokestinam?j? pardavimo sandori?, kurie suteikia teis? ? atskait?, kain? (žr. min?to Sprendimo *Cibo Participations* 31 punkt?; 2005 m. geguž?s 26 d. Sprendimo *Kretztechnik*, C-465/03, Rink. p. I-4357, 35 punkt?; 2007 m. vasario 8 d. Sprendimo *Investrand*, C-435/05, Rink. p. I-1315, 23 punkt?; min?to Sprendimo *Securenta* 27 punkt? ir min?to Sprendimo *SKF* 57 punkt?).

37 Ta?iau teis? ? atskait? taip pat suteikiama apmokestinamajam asmeniui, net jei n?ra tiesioginio ir nedelsiant atsirandan?io ryšio tarp konkretaus pirkimo sandorio ir vieno ar keli? pardavimo sandori?, suteikian?i? teis? ? atskait?, jei atitinkamos i?laidos už paslaugas sudaro dal? jo bendr?j? i?laid? ir yra sudedamoji jo tiekiam? preki? ar teikiam? paslaug? kainos dalis. Tod?l i? ties? tokios i?laidos yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandan?iu ryšiu susijusios su visa apmokestinamojo asmens ekonomine veikla (vis? pirma žr. min?t? sprendim? *Kretztechnik* 36 punkt?; *Investrand* 24 punkt? ir *SKF* 58 punkt?).

38 Kalbant apie teisei ? atskait? taikytin? tvark?, tam, kad atsirast? teis? ? atskait?, numatyta

Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalyje, „sigytos prekės ir paslaugos turi turėti tiesioginį ir nedelsiant atsirandantį ryšį su pardavimo sandoriais, suteikiančiais teisę į atskaitą. Šiuo atžvilgiu galutinis apmokestinamojo asmens tikslas yra nesvarbus (žr. 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, Rink. p. I-4177, 20 punktų; 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361, 25 punktų ir minėto Sprendimo *Cibo Participations* 28 punktų).

39 Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje nustatyta teisei į PVM atskaitą taikytina tvarka, kai šis PVM susijęs su pirkimo sandoriais, apmokestinamojo asmens naudojamais „sandoriais, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kurie suteikia teisę į atskaitą, ir sandoriais, nesuteikiantiems teisės į atskaitą“, apribojant teisę į atskaitą PVM dalimi, kuri yra proporcinga sumai, tenkančiai pirmiesiems sandoriams. Iš šios nuostatos matyti, kad, jei apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas naudoja kartu sandoriams, kurie suteikia teisę į atskaitą, ir sandoriams, kurie teisės į atskaitą nesuteikia, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga PVM dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams (minėto Sprendimo *Cibo Participations* 28 ir 34 punktai).

40 Iš šios teismo praktikos matyti, pirma, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje numatyta atskaitos tvarka taikoma tik atvejams, kai prekės ir paslaugos apmokestinamojo asmens naudojamos tiek ekonominiais sandoriais, kurie suteikia teisę į atskaitą, tiek ekonominiais sandoriais, kurie teisės į atskaitą nesuteikia, t. y. prekės ir paslaugos naudojamos mišriai, ir, antra, kad valstybės narės gali naudoti vieną iš 17 straipsnio 5 dalies trečiojoje pastraipoje numatytą atskaitos metodą tik minėtoms prekėms ir paslaugoms.

41 Priešingai, prekės ir paslaugos, apmokestinamojo asmens naudojamos tik ekonominiais sandoriais, kurie suteikia teisę į atskaitą, nepatenka į Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies taikymo sritį, tačiau joms, kiek tai susiję su atskaitos tvarka, taikytina šios direktyvos 17 straipsnio 2 dalis.

42 Galiausiai Teisingumo Teismas nusprendė, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje nustatytos taisyklės yra susijusios su pirkimo PVM, kuris tenka išlaidoms, susijusioms tik su ekonominiais sandoriais, ir kad metodus ir kriterijus, skirtus paskirstyti sumokėtą pirkimo PVM tarp ekonominės ir neekonominės veiklos, kaip tai suprantama pagal Šeštąją direktyvą, turi nustatyti valstybės narės, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsižvelgti į šios direktyvos tikslą bei struktūrą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių (minėto Sprendimo *Securenta* 33 ir 39 punktai).

43 *Portugal Telecom* tvirtina, kad nacionalinis mokesčių administratorius mano, jog atsižvelgiant į tai, kad techninio administravimo ir valdymo paslaugų teikimas yra papildoma veikla, palyginti su pagrindine veikla, jos yra neatsiejamos nuo akcijų valdymo. Todėl SGPS „sigytos ir į dukterinių bendrovių teiktos paslaugos laikomos mišriais sandoriais teisės į PVM atskaitą tikslais, ir šis administratorius taiko proporcingos atskaitos metodą.

44 Jei mokesčių administratoriaus pozicija yra tokia, kaip aprašyta pirmesniame punkte – tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas – reikia priminti, kad atskaitos sistema siekiama visiškai atleisti verslininką nuo vykdant bet kokią jo ekonominę veiklą mokėtino ar sumokėto PVM naštos. Todėl bendrąja PVM sistema užtikrinamas visiškas neutralumas apmokestinant bet kokią ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į jos tikslus ar rezultatus, su sąlyga, kad pati ši veikla iš esmės būtų apmokestinama PVM (žr. minėtą sprendimą *Midland Bank* 19 punktų; *Abbey National* 24 punktų; *Cibo Participations* 27 punktų; *Kretztechnik* 34 punktų ir *Investrand* 22 punktų).

45 Jei visos „sigytos paslaugos turėtų būti laikomos tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su ekonominiais pardavimo sandoriais, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, pagal

Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 dalį atitinkamas apmokestinamasis asmuo turėtų teisę atskaityti visą PVM, apskaituotą perkant pagrindinę bylą nagrinėjamas paslaugas. Ši teisė neturėtų būti ribojama vien dėl to, kad pagal nacionalinę teisę aktus dėl šios bendrovės tikslo ar jos bendros veiklos apmokestinanti sandoriai laikomi papildomais, palyginti su jos pagrindine veikla.

46 Jei šios paslaugos naudojamos ir sandoriams, dėl kurių atsiranda teisė atskaityti, ir sandoriams, kurie tokios teisės nesuteikia, vykdyti, atskaitoma gali būti tik ta PVM dalis, kuri yra proporcinga PVM sumai, tenkančiai pirmiesiems sandoriams, ir valstybės narės gali numatyti vieną iš metodų nustatyti teisę atskaityti, nurodytą Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje.

47 Galiausiai, jei paslaugos naudojamos kartu ekonominei ir neekonominei veiklai, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis netaikoma ir atskaitos bei PVM paskirstymo metodai yra nustatomi valstybių narių, remiantis tuo, kas nurodyta šio sprendimo 42 punkte.

48 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar visos pagrindinėje byloje nagrinėjamos paslaugos yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su ekonominiais pardavimo sandoriais, dėl kurių atsiranda teisė atskaityti, ar šios paslaugos apmokestinamojo asmens yra naudojamos kartu ekonominiams sandoriams, dėl kurių atsiranda teisė atskaityti, ir ekonominiams sandoriams, nesuteikiantiems teisės atskaityti, vykdyti, arba ar šios paslaugos apmokestinamojo asmens naudojamos kartu ekonominiams ir neekonominiams sandoriams.

49 Iš visų šių svarstymų matyti, jog pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalys turi būti aiškinamos taip, jog holdingo bendrovė, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kuri papildomai, be savo pagrindinės bendrovės, kuri visą statiną kapitalą ar jo dalį turi, akcijų valdymo veiklos, verslo prekės ir paslaugų, dėl kurių vėliau išrašo sąskaitas fakturas šioms bendrovėms, gali atskaityti sumokėtą pirkimo PVM su sąlyga, jog verslo paslaugos yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su ekonominiais pardavimo sandoriais, dėl kurių atsiranda teisė atskaityti. Jeigu holdingo bendrovė šias prekes ir paslaugas naudoja kartu ekonominiams sandoriams, dėl kurių atsiranda teisė atskaityti, ir ekonominiams sandoriams, nesuteikiantiems tokios teisės, vykdyti, atskaitoma gali būti tik ta PVM dalis, kuri yra proporcinga PVM sumai, tenkančiai pirmiesiems sandoriams, ir nacionalinis mokesčių administratorius gali numatyti vieną iš metodų nustatyti teisę atskaityti, nurodytą minėto 17 straipsnio 5 dalyje. Jei šios prekės ir paslaugos naudojamos kartu ekonominei ir neekonominei veiklai, Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalis netaikoma, o atskaitos ir PVM paskirstymo metodai yra nustatomi valstybių narių, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsižvelgti į Šeštosios direktyvos tikslą bei struktūrą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

50 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (šeštoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 straipsnio 2 ir 5 dalys turi būti aiškinamos taip, kad holdingo bendrovė, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, kuri papildomai, be savo pagrindinės bendrovės, kuri visą statiną kapitalą ar jo dalį turi, akcijų valdymo veiklos, verslo prekės ir paslaugų, dėl kurių vėliau išrašo sąskaitas fakturas šioms bendrovėms,

gali atskaityti sumokėtą pirkimo pridėtinės vertės mokestį su sąlyga, jog įsigytos paslaugos yra tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su ekonominiais pardavimo sandoriais, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą. Jeigu holdingo bendrovė šias prekes ir paslaugas naudoja kartu ekonominiams sandoriams, dėl kurių atsiranda teisė į atskaitą, ir ekonominiams sandoriams, nesuteikiantiems tokios teisės, vykdyti, atskaitoma gali būti tik ta PVM dalis, kuri yra proporcinga PVM sumai, tenkančiai pirmiesiems sandoriams, ir nacionalinis mokesčių administratorius gali numatyti vieną iš metodų nustatyti teisė į atskaitą, nurodant minimumo 17 straipsnio 5 dalyje. Jei šios prekės ir paslaugos naudojamos kartu ekonominei ir neekonominei veiklai, Šeštosios direktyvos 77/388 17 straipsnio 5 dalis netaikoma, o atskaitos ir PVM paskirstymo metodai yra nustatomi valstybių narių, kurios, naudodamosi šia diskrecija, privalo atsižvelgti į Šeštosios direktyvos 77/388 tikslą bei struktūrą ir pagal tai numatyti skaičiavimo būdą, kuris objektyviai atspindėtų realų pirkimo išlaidų priskyrimą kiekvienai iš šių dviejų veiklos rūšių.

Parašai.

* Proceso kalba: portugalų.