

TIESAS SPRIEDUMS (sestā palāta)

2012. gada 6. septembrī (*)

PVN – Sestā Direktīva – 17. panta 2. punkts un 19. pants – Atskaitījumi – Nodoklis, kas maksājams vai samaksāts par holdinga sabiedrības iegādātajiem pakalpojumiem – Pakalpojumi, kuriem ir tieša, tūlītēja un nepārprotama saikne ar darījumiem, kas ar nodokli tiek aplikti vālk

Lieta C-496/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolūmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Central Administrativo Sul* (Portugāle) iesniedza ar lūmumu, kas pieņemts 2011. gada 20. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 26. septembrī, tiesvedībā

Portugal Telecom SGPS SA

pret

Fazenda Pública,

piedaloties

Ministério Público.

TIESA (sestā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs U. Lehmušs [*U. Lõhmus*], tiesneši A. O'Kefs [*A. Ó Caoimh*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents),

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Portugal Telecom SGPS SA* vērā – A. Gonçalves Ferreira, advokāds,
- Portugāles valdības vērā – L. Inez Fernandes, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vērā – L. Lozano Palacios un P. Guerra e Andrade, pārstāvji,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklaušģanas pieģemto lūmumu izskatģt lietu bez ģenerālvokāta secinģjumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūģums sniegt prejudiciālu nolūmumu ir par to, kģ interpretģt Padomes 1977. gada 17. maiģa Sestģs direktģvas 77/388/EEK par to, kģ saskaģojami dalģbvalstu tiesģbu akti par

apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “Sestā direktīvā”), 17. panta 2. punktu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Portugal Telecom SGPS SA* (turpmāk tekstā – “*Portugal Telecom*”) un *Fazenda Pública* par metodi, kas izmantojama, lai noteiktu summu, kura jāatskaita no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”), kas bija jāmaksā *Portugal Telecom*.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

3 Sestās direktīvas 2. pants ir izteikts šādi:

“[PVN] jāmaksā:

1. Par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kļūst rīkojas.

2. Par preču ieviešanu.”

4 Sestās direktīvas 4. pants ir paredzēts:

“1. “Nodokļa maksātājs” nozīmē visas personas, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru 2. punktā norādītu saimniecisku darbību neatkarīgi no šīs darbības mērķa un rezultāta.

2. Šā panta 1. punktā minētā saimnieciskā darbība aptver visas ražotāju, tirgotāju un pakalpojumu sniedzēju darbības, ieskaitot kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbības. Ilglaicīgā materiāla vai nemateriāla pašuma izmantošana nolūkā gūt no tā ienākumus arī uzskatāma par saimniecisku darbību.”

5 Sestās direktīvas 11. pants ar nodokli apliekamā vērtība ir noteikta šādi:

“A. Valsts teritorijā.

1. Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

a) preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, izņemot b), c) un d) apakšpunktā minētos, visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādām piegādēm, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām;

[..].”

6 Sestās direktīvas 17. pants ir paredzēti noteikumi attiecībā uz atskaitēšanas tiesību izcelsmi un darbības jomu un it īpaši ir noteikts, ka:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitēmais nodoklis kļūst iekasājams.

2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitēt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

[..]

5. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā [PVN] daļa, kas attiecināma uz pirmo veida darījumiem.

Šo daļu saskaņā ar 19. pantu nosaka visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs.

Dalībvalstis tomēr var:

- a) atļaut nodokļa maksātājam noteikt šādu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei ar noteikumu, ka katrai nozarei ir atsevišķa uzskaitē;
- b) likt nodokļa maksātājam noteikt šādu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei un veikt atsevišķu uzskaiti katrai nozarei;
- c) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitēšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu;
- d) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitēšanu saskaņā ar pirmajā apakšpunktā noteiktajiem noteikumiem par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem;
- e) noteikt, ka gadījumā, ja [PVN], kas nodokļa maksātājam nav atskaitāms, ir nenozīmīgs, to uzskata par nulli.

[..]"

7 Sestās direktīvas 19. pantā ir paredzēti šādi noteikumi atskaitāmas daļas aprēķināšanai:

"1. Daļu, kas atskaitāma atbilstīgi 17. panta 5. punkta pirmajai daļai, veido daļskaitlis:

- par kura skaitītāju ņem kopājo gada apgrozījuma summu bez [PVN], kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem [PVN] ir atskaitāms atbilstīgi 17. panta 2. un 3. punktam,
 - par kura saucēju ņem kopājo gada apgrozījuma summu bez [PVN], kura attiecināma uz darījumiem, kas iekārtoti skaitītāju, un uz darījumiem, par kuriem [PVN] nav atskaitāms.
- Dalībvalstis var iekārtot saucēju arī subsīdiu summu, izņemot tās, kas aprakstītas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā.

Šo daļu nosaka ik gadu, fiksā procentos un noapaļo līdz ciparam, kas nepārsniedz nākamo vienību.

[..]

3. Pagaidu daļa gadam ir tā, kura aprēķināta, pamatojoties uz iepriekšējā gada darījumiem. Ja nav šādu darījumu, uz ko atsaukties, vai ja to apjoms bijis nenozīmīgs, atskaitāmo daļu nodokļu iestāžu uzraudzībā provizoriski nosaka nodokļa maksātājs, balstoties uz savām prognozēm. Tomēr dalībvalstis var saglabāt savus pastāvošos noteikumus.

Atskaitījumu, kas veikts, balstoties uz šādu provizorisku daļu, pielāgo, kad nākamā gada laikā nosaka galīgo daļu."

Portugāles tiesiskais regulējums

Pievienotās vārtašnodokļa kodekss

8. Pievienotās vārtašnodokļa kodeksa (*Código do imposto sobre o valor acrescentado*, turpmāk tekstā – “CIVA”) 1. pantā ir noteikta PVN nodokļa bāze. Šī kodeksa 3. un 6. pantā ir paredzēti gadījumi, kad nodokli neuzliek.

9. CIVA 9. pantā ir paredzēts, ka no nodokļa ir atbrīvoti tostarp:

“[..]

28. Šādi banku un finanšu darījumi:

[..]

f) darījumi un pakalpojumi, tostarp starpniecība, izņemot vienkāršu pārvaldi un administrāšanu vai uzraudzību, attiecībā uz akcijām un daļām sabiedrībās vai apvienībās, bezseguma parādēm un citiem vārtspārriem, izņemot dokumentus, kas rada pašumtiesības uz precēm;

[..].”

10. CIVA 23. pantā, redakcijā, kas bija spēkā attiecīgajā finanšu gadā (2000. gads), bija paredzēts:

“1. Ja nodokļa maksātājs savas uzņēmējdarbības ietvaros veic preču piegādes vai sniedz pakalpojumus, daļa no kuriem nedod tiesības uz atskaitēšanu, tad par pirkumiem samaksātais nodoklis ir atskaitāms tikai atbilstoši procentam, kas atbilst gada ienākumiem no darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitēšanu.

2. Neņemot vērā iepriekšējās daļas noteikumus, nodokļa maksātājs var veikt atskaitēšanu atbilstoši faktiskajam visu izlietoto preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumam, ar nosacījumu, ka par to iepriekš tiek paziņots tiešo un netiešo nodokļu ģenerāldirekcijai, tomēr tas neskar šīs iestādes tiesības paredzēt speciālus nosacījumus vai izbeigt šo procedūru nopietnu nodokļu iekasēšanas traucējumu gadījumā.

3. Nodokļu iestāde var likt nodokļa maksātājam rēķoties saskaņā ar iepriekšējā punkta noteikumiem:

a) ja nodokļa maksātājs veic noširtas saimnieciskās darbības;

b) ja 1. punktā noteiktās procedūras piemērošana rada vērā ņemamus nodokļu iekasēšanas traucējumus.

4. 1. punktā noteiktie konkrētie atskaitēšanas procenti rodas no daļskaitļa, kura skaitītāju veido preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas, kas saskaņā ar 19. pantu un 20. panta 1. punktu dod tiesības uz atskaitēšanu, gada [apgrozījuma] summa, neieskaitot nodokli, un saucēju veido visu nodokļa maksātāja veikto darbību, ieskaitot darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa vai neietilpst nodokļa piemērošanas jomā, it īpaši neapliktās subsīdijas, izņemot kapitāla subsīdijas, gada [apgrozījuma] summa, neieskaitot nodokli.

5. Tomēr iepriekš minētajā aprēķinā netiek iekļauta to pamatlīdzekļu pārreja, kas ir izmantoti uzņēmuma darbībā, un darbības ar nekustamo pašumu vai finanšu darbības, kurām ir papildu

raksturs, salīdzinot ar nodokļu maksātāja veiktajam darbībām.

6. Atskaitīmo daļu, kas aprēķināta provizoriski, pamatojoties uz iepriekšējā gadā veikto darījumu summu, koriģējot saskaņā ar to gada rādītājiem, uz kuru tie attiecas, kas nozīmē, ka ir jāveic atbilstoša veikto atskaitījumu pielāgošana, kam jāparādās deklarācijā par attiecīgā gada pārdojo periodu.

7. Nodokļa maksātāji, kas uzskaitīti darbībā vai to būtiski maina, var veikt nodokļa atskaitīšanu, pamatojoties uz provizoriski noteikto atskaitīmo daļu, kas jāiekļauj 30. un 31. pantā paredzētajās deklarācijās.

8. Lai noteiktu atskaitīmo daļu, daļskaitli noapaļo līdz nākamajai simtdaļai.

9. Saskaņā ar šo panta noteikumiem finanšu un plānošanas ministrs attiecībā uz dažām darbībām var uzskatīt par neesošiem darījumus, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, vai tādus darījumus, kas šādas tiesības nepiešķir, tiktāl, ciktāl tie veido nenozīmīgu daļu no apgrozījuma kopējās summas, un ja izrādās, ka nav iespējams piemērot 2. un 3. punktā paredzēto procedūru.

Valsts tiesiskais regulējums attiecībā uz holdinga sabiedrībām

11 *Sociedades gestoras de participações sociais* (turpmāk tekstā – “SGPS”) ir holdinga sabiedrības, kuru darbību Portugālē reglamentē 1988. gada 30. decembra Dekrētlukums Nr. 495/88 (1988. gada 30. decembra *Diário da República* I, A sērija, Nr. 301), kas grozīts ar 1994. gada 24. decembra Dekrētlukumu Nr. 318/94 (1994. gada 24. decembra *Diário da República* I, A sērija, Nr. 296; turpmāk tekstā – “Dekrētlukums Nr. 495/88”).

12 Dekrētlukuma Nr. 495/88 1. pantā ir noteikts:

“1. [...] SGPS vienīgais darbības mērķis – kļūst par netiešu saimnieciskās darbības forma – ir citu uzņēmumu kapitāla daļu pārvaldīšana.

2. Šis dekrētlukuma izpratnē daļēji sabiedrība tiek uzskatīta par minētās sabiedrības netiešu saimnieciskās darbības veikšanu, ja tā ir tikai neregulāra un attiecas vismaz uz 10 % no kapitāla, piedaloties vai nu ar tiešām balsstiesībām, vai arī ar tādām citu sabiedrību daļu starpniecību, kurās SGPS ir dominājošs stāvoklis.

[..]”

13 Saskaņā ar Dekrētlukuma Nr. 495/88 4. panta 1. punktu SGPS ir atļauts sniegt tehniskus administrācijas un vadības pakalpojumus visiem vai noteiktiem uzņēmumiem, kuros tā ir daļēji kapitālā vismaz 10 % apmērā ar balsstiesībām, vai izņēmuma gadījumos uzņēmumiem, kuros tā ir daļēji kapitālā mazāk nekā 10 % apmērā ar balsstiesībām vai ar kuriem tā ir noslēgušas “līgumu par pakāutību”.

14 Dekrētlukuma Nr. 495/88 4. panta 2. punktā ir paredzēts, ka pakalpojumi tiek sniegti, noslēdzot rakstisku līgumu, kurā tiek noteikta atbilstoša atlīdzība, kas nevar pārsniegt tirgus vērtību.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

15 *Portugal Telecom* ir SGPS. Tā sniedz tehniskus administrācijas un vadības pakalpojumus sabiedrībām, kurās tai pieder kapitāla daļas.

16 Veicot šos darījumus, *Portugal Telecom* PVN režīma ietvaros bija iegādājies noteiktus

pakalpojumus no saviem konsultantiem. *Portugal Telecom* par šiem pakalpojumiem izrakst?ja r??inu sav?m meitassabiedr?b?m par t?du pašu summu, par k?du t? šos pakalpojumus bija ieg?d?jusies, pieskaitot PVN.

17 2000. taks?cijas gad? *Portugal Telecom* atskait?ja visu PVN, kas bija samaks?ts k? priekšnodoklis, uzskatot, ka ar nodokli apliktie dar?jumi, proti, tehniskie administr?cijas un vad?bas pakalpojumi, objekt?vi attiec?s uz attiec?go ieg?d?to pakalpojumu izmantošanu.

18 P?c nodok?u iest?des veikt?s p?rbaudes t? atzina, ka *Portugal Telecom* nevar?ja atskait?t visu PVN, kas bija samaks?ts par iepriekš ieg?d?tajiem pakalpojumiem, bet ka tai bija j?izmanto proporcion?l?s atskait?šanas metode. L?dz ar to t? *Portugal Telecom* izsniedza pazi?ojumu par maks?jamo nodokli, nosakot atskait?mo procentu par iepriekš samaks?to PVN aptuveni 25 % apm?r?.

19 *Portugal Telecom* par šo pazi?ojumu par maks?jamo nodokli c?la pras?bu *Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa* [Lisabonas administrat?v? un nodok?u ties?]. Min?t? tiesa p?c b?t?bas noraid?ja šo pras?bu, uzskatot, ka SGPS pamatm?r?is ir veikt neapliekamus dar?jumus. Tikt?l, cikt?l nevar izsl?gt, ka vienlaikus ar šiem dar?jumiem var?tu tikt veiktas ar PVN apliekamas darb?bas, kas saist?tas ar tehniskiem administr?cijas un vad?bas pakalpojumiem vis?m vai tikai noteikt?m sabiedr?b?m, kur?s SGPS pieder kapit?lda?as, š? tiesa uzskat?ja, ka tehnisku administr?cijas un vad?bas pakalpojumu sniegšanu nevar nodal?t no kapit?lda?u p?rvald?šanas. L?dz ar to t? nol?ma, ka metode, kas ir j?izmanto, lai noteiktu atskait?mo PVN summu, ir proporcion?l? atskait?šanas metode.

20 *Portugal Telecom* apstr?d?ja pirm?s instances nol?mumu *Tribunal Central Administrativo Sul* [Dienvidu Centr?laj? administrat?vaj? ties?]. Savas pras?bas pamatojumam t? apgalvoja, ka ar pirm?s instances nol?mumu nor?d?to juridisko pamatojumu tiek p?rk?ptas gan valsts ties?bas attiec?b? uz PVN, gan ar? Sest?s direkt?vas 17. panta 2. punkta a) apakšpunkts.

21 Tikt?l, cikt?l saska?? ar *Portugal Telecom* viedokli ar nodokli apliekamie dar?jumi, ko t? ir veikusi saist?b? ar tai piederošaj?m kapit?lda??m, ir pakalpojumi, kam ir tieša un t?l?t?ja saikne ar pakalpojumiem, kas ieg?d?ti to sniegšanas nol?k?, š? sabiedr?ba uzskata, ka t? var atskait?t visu ieg?des laik? samaks?to nodokli, izmantojot uz faktisko izmantošanu balst?to metodi.

22 Š?dos apst?k?os *Tribunal Central Administrativo Sul* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [...] [Sest?s direkt?vas] 17. panta 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas liedz Portug?les nodok?u administr?cijai noteikt pras?t?jai sabiedr?bai, kas ir holdinga sabiedr?ba, pien?kumu izmantot proporcion?l?s atskait?šanas metodi attiec?b? uz visu PVN, kas samaks?ts k? priekšnodoklis par ieg?d?tajiem pakalpojumiem, pamatojoties uz to, ka š?s sabiedr?bas galvenais m?r?is ir citu sabiedr?bu kapit?lda?u p?rvald?šana, ar? tad, ja š?diem ieg?d?tajiem pakalpojumiem ir tieša, t?l?t?ja un nep?rprotama saikne ar apliekamiem dar?jumiem – pakalpojumu sniegšanu –, kas tiek veikti v?l?k likum?gas papilddarb?bas, kas ir tehnisko vad?bas pakalpojumu sniegšana, ietvaros?

2) Vai subjekts, kuram ir holdinga sabiedrības statuss un kas ir pakauts PVN par tūdu preču un pakalpojumu iegādi, kas turpmāk pilnā apmērā kopā ar PVN deklarāciju tiek nodoti sabiedrībā, kurš šai holdinga sabiedrībai pieder kapitāls, tad, ja šī sabiedrība vienlaikus ar galveno darbību, kas ir kapitāla pārvaldīšana, veic papilddarbus, kas ir tehnisku administrācijās un vadības pakalpojumu sniegšana, var atskaitīt visu par minētajiem iegādētajiem pakalpojumiem samaksāto nodokli, piemērojot uz faktisko izmantošanu balstīto atskaitīšanas metodi, kas paredzēta Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pieņemšanu

23 Portugāles valdība galvenokārt apgalvo, ka līgums sniegt prejudiciālu nolikumu nav pieņemams.

24 Tā norāda, ka iesniedzējtiesa pamatlētā nav precīzi identificējusi attiecīgo valsts tiesisko regulējumu. Šī tiesa esot tikai minējusi CIVA 20. un 23. pantu, lai gan pirmajam no minētajiem pantiem ir dažādas redakcijas un otrs reglamentē lielu skaitu jautājumu attiecībā uz PVN atskaitīšanu. Turklāt līgums sniegt prejudiciālu nolikumu neesot nevienas precīzas norādes attiecībā uz valsts tiesisko regulējumu, kas attiecas uz holdinga sabiedrību.

25 Kaut arī Tiesa tiesu sadarbības ietvaros, kas ir ieviesta ar LESD 267. pantu, var, balstoties uz lietas materiāliem, sniegt valsts tiesai interpretācijas elementus, kas tai šīet noderīgi, lai novērtētu Savienības tiesību normu iedarbību, nevienā nolikuma uzdot prejudiciālu jautājumu daļā tomēr neesot sniegta precīza norāde, pat ne kopsavilkuma veidā, uz pamatlētā piemērojamā Portugāles valsts tiesību normu.

26 Līdz ar to saskaņā ar Portugāles valdības viedokli nepilnības, kas konstatētas nolikuma uzdot prejudiciālu jautājumu, neapūj Tiesai sniegt noderīgu atbildi.

27 Šajā ziņā attiecībā uz informāciju, kas ir jāsniedz Tiesai prejudiciālā nolikuma tiesvedībā, tās mērķis ir ļaut Tiesai sniegt iesniedzējtiesai noderīgas atbildes. Tādēļ valsts tiesai ir jādefinē faktiskā un tiesiskā situācija, ar kuru ir saistīti tās uzdotie jautājumi, vai vismaz jāpaskaidro faktiskie pieņēmumi, ar kuriem ir pamatoti šie jautājumi (šajā ziņā skat. 2011. gada 31. marta spriedumu lietā C-450/09 *Schröder*, Krājums, I-2497. lpp., 18. punkts, un 2012. gada 16. februāra spriedumu lietā C-25/11 *Varzim Sol*, 30. punkts).

28 Šajā gadījumā nolikuma uzdot prejudiciālu jautājumu ir norādīts, ka attiecībā uz PVN priekšnodokļa, ko samaksājusi prasītāja pamatlētā, atskaitīšanu nodokļu iestāde nosaka pienākumu izmantot CIVA 23. panta 1. punktā paredzēto proporcionālās atskaitīšanas metodi, lai gan prasītāja apgalvo, ka tā var izmantot Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā paredzēto metodi.

29 Šie elementi ir pietiekami saskaņā ar šo sprieduma 27. punktu minēto judikatūru. No tā izriet, ka līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir pieņemams.

Par lietas būtību

30 Ar šiem prejudiciālajiem jautājumiem, kuri ir jāapskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādai holdinga sabiedrībai kā pamatlētā, kas papildus savai galvenajai darbībai, kas ir visu vai daļas meitassabiedrību kapitāla turīšana, iegādējas preces vai pakalpojumus, par kuriem tā pēc tam izraksta rēķinu minētajām sabiedrībām, ir atļauts atskaitīt samaksāto PVN priekšnodokļa summu, piemērojot Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā paredzēto metodi, vai arī valsts

nodok?u iest?de tai var noteikt pien?kumu izmantot vienu no Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkt? paredz?taj?m metod?m.

31 Šaj? zi??, pirmk?rt, ir j?atg?dina, ka no Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka holdinga sabiedr?bai, kuras vien?gais m?r?is ir dal?bas ieg?šana citos uz??mumos, neiesaistoties tieši vai netieši šo uz??mumu p?rvald?šan?, iev?rojot ties?bas, kas šai sabiedr?bai pieder k? akcion?rei vai dal?bniecei, nav PVN maks?t?jas statusa Sest?s direkt?vas 4. panta izpratn?, k? ar? nav ties?bu uz nodok?a atskait?šanu saska?? ar Sest?s direkt?vas 17. pantu (skat. 1991. gada 20. j?nija spriedumu liet? C-60/90 *Polysar Investments Netherlands*, *Recueil*, I-3111. lpp., 17. punkts; 2000. gada 14. novembra spriedumu liet? C-142/99 *Floridienne* un *Berginvest*, *Recueil*, I-9567. lpp., 17. punkts, k? ar? 2001. gada 27. septembra spriedumu liet? C-16/00 *Cibo Participations*, *Recueil*, I-6663. lpp., 18. punkts).

32 Vienk?rša kapit?lda?u ieg?de un tur?šana nav t?da saimnieciska darb?ba Sest?s direkt?vas izpratn?, kas pieš?ir t?s veic?jam nodok?a maks?t?ja statusu. Faktiski vienk?rša finanšu dal?ba citos uz??mumos tieš?m nenoz?m? ilglaic?gu ?pašuma izmantošanu nol?k? g?t no t? ien?kumus, jo jebk?das sakar? ar šo piedal?šanos sa?emtas dividendes ir vienk?rši ?pašuma ties?bu rezult?ts (skat. 1993. gada 22. j?nija spriedumu liet? C-333/91 *Sofitam*, *Recueil*, I-3513. lpp., 12. punkts; 1997. gada 6. febru?ra spriedumu liet? C-80/95 *Harnas & Helm*, *Recueil*, I-745. lpp., 15. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Cibo Participations*, 19. punkts).

33 Cit?d?k ir tad, ja dal?bu papildina tieša vai netieša iejaukšan?s sabiedr?bas, kur? ir ieg?ta dal?ba, p?rvald?b?, neskarot ties?bas, kas da?u ?pašniekam piem?t k? akcion?ram vai dal?bniekam (iepriekš min?tie spriedumi liet? *Polysar Investments Netherlands*, 14. punkts; liet? *Floridienne* un *Berginvest*, 18. punkts; liet? *Cibo Participations*, 20. punkts, k? ar? 2009. gada 29. oktobra spriedums liet? C-29/08 *SKF*, Kr?jums, I-10413. lpp., 30. punkts).

34 *Holdinga* iejaukšan?s sabiedr?bas, kur? tas ir ieguvis dal?bu, p?rvald?b?, ir saimniecisk? darb?ba Sest?s direkt?vas 4. panta 2. punkta izpratn? tikt?l, cikt?l š?da iejaukšan?s ietver t?du darb?bu veikšanu, kam saska?? ar š?s direkt?vas 2. pantu piem?ro PVN, k?, piem?ram, administrat?vus, finanšu, komerci?lus un tehniskus pakalpojumus, ko holdings sniedz sav?m meitassabiedr?b?m (iepriekš min?tais spriedums liet? *Cibo Participations*, 22. punkts).

35 Otrk?rt, ir ar? j?atg?dina, ka Sest?s direkt?vas 17. un n?kamajos pantos paredz?t?s ties?bas uz atskait?šanu ir PVN meh?nisma neat?emama sast?vda?a un princip? nevar tikt ierobežotas. T?s ir izlietojamas nekav?joties attiec?b? uz visiem nodok?iem, kas samaks?ti par iepriekš veiktiem dar?jumiem (skat. it ?paši 1995. gada 6. j?lija spriedumu liet? C-62/93 *BP Supergaz*, *Recueil*, I-1883. lpp., 18. punkts; 2000. gada 21. marta spriedumu apvienotaj?s liet?s no C-110/98 l?dz C-147/98 *Gabalfrija* u.c., *Recueil*, I-1577. lpp., 43. punkts; 2008. gada 13. marta spriedumu liet? C-437/06 *Securenta*, Kr?jums, I-1597. lpp., 24. punkts, un 2009. gada 4. j?nija spriedumu liet? C-102/08 *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, Kr?jums, I-4629. lpp., 70. punkts). Jebkurš ties?bu uz nodok?a atskait?šanu ierobežojums ietekm? nodok?u nastas l?meni, un tas ir j?piem?ro l?dz?g? veid? vis?s dal?bvalst?s. L?dz ar to atk?pes ir at?autas tikai tajos gad?jumos, kas ir nep?rprotami paredz?ti Sestaj? direkt?v? (1991. gada 11. j?lija spriedums liet? C-97/90 *Lennartz*, *Recueil*, I-3795. lpp., 27. punkts, un iepriekš min?tais spriedums liet? *BP Supergaz*, 18. punkts).

36 Lai PVN b?tu atskait?ms, iepriekš veiktajiem dar?jumiem j?b?t tiešai un t?l?t?jai saiknei ar v?l?k veiktajiem dar?jumiem, kas dod ties?bas uz atskait?šanu. T?d?j?di ties?bas atskait?t PVN, kas samaks?ts par iepriekš ieg?d?t?m prec?m vai pakalpojumiem, paredz, ka to ieg?des izdevumi veido da?u no t?du dar?jumu cenās, kuri v?l?k tiks aplikti ar PVN, kas dod ties?bas uz atskait?šanu (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Cibo Participations*, 31. punkts; 2005. gada 26. maija spriedumu liet? C-465/03 *Kretztechnik*, Kr?jums, I-4357. lpp., 35. punkts; 2007. gada 8.

februāra spriedumu liet? C-435/05 *Investrand*, Krājums, I-1315. lpp., 23. punkts; iepriekš minētos spriedumus liet? *Securenta*, 27. punkts, un liet? *SKF*, 57. punkts).

37 Nodokļa maksājumiem tiek atzītas tiesības atskaitēt nodokli ar? tad, ja, pat nepastāvot tiešai un tīlībai saiknei starp konkrēto iepriekš veikto darījumu un vienu vai vairākiem vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitēšanu, attiecīgo pakalpojumu izmaksas veido daļu no šīs sabiedrības vispārīgām izmaksām un k? tādā tās veido daļu no sabiedrības pārdodamo prešu vai sniegto pakalpojumu cenām. Faktiski šādas izmaksas ir tieši un tīlībai saistītas ar nodokļa maksājuma saimniecisko darbību kopumā (skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus liet? *Kretztechnik*, 36. punkts; liet? *Investrand*, 24. punkts, un liet? *SKF*, 58. punkts).

38 Saistībā ar režīmu, kas ir piemērojams tiesībām uz nodokļa atskaitēšanu, lai rastos Sestās direktīvas 17. panta 2. punktā paredzētās tiesības atskaitēt nodokli, precīzā un pakalpojumiem ir jābūt tiešai un tīlībai saiknei ar vēlāk veiktiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitēšanu. Šajā ziņā nodokļa maksājuma izvirzītajam galamērķim nav nozīmes (skat. 2000. gada 8. jūnija spriedumu liet? C-98/98 *Midland Bank, Recueil*, I-4177. lpp., 20. punkts; 2001. gada 22. februāra spriedumu liet? C-408/98 *Abbey National, Recueil*, I-1361. lpp., 25. punkts, un iepriekš minēto spriedumu liet? *Cibo Participations*, 28. punkts).

39 Turklāt Tiesa ir nospriedusi, ka ar Sestās direktīvas 17. panta 5. punktu ir noteikts režīms, kas ir piemērojams tiesībām uz nodokļa atskaitēšanu, ja tās attiecas uz precīzā un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto "gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem [PVN] ir atskaitīms, gan darījumiem, par kuriem [PVN] nav atskaitīms", tiesības uz nodokļa atskaitēšanu attiecinot tikai uz to PVN daļu, kas ir attiecināma uz pirmo veida darījumiem. No šīs normas izriet, ka, ja nodokļa maksātājs preces un pakalpojumus izmanto, lai vienlaicīgi veiktu darījumu, kas dod tiesības uz atskaitēšanu, un darījumu, kas nedod tiesības uz atskaitēšanu, tas var atskaitīt tikai to PVN daļu, kas attiecināma uz pirmo veida darījumiem (iepriekš minētais spriedums liet? *Cibo Participations*, 28. un 34. punkts).

40 No šīs judikatūras izriet, pirmkārt, ka Sestās direktīvas 17. panta 5. punktā paredzētais atskaitēšanas režīms attiecas tikai uz tiem gadījumiem, kuros nodokļa maksātājs preces un pakalpojumus izmanto, lai vienlaicīgi veiktu saimnieciskos darījumus, kas dod tiesības uz atskaitēšanu, un saimnieciskos darījumus, kas nedod tiesības uz atskaitēšanu, proti, prešu un pakalpojumu izmantošana ir jaukta veida, un, otrkārt, dalībvalstis vienu no 17. panta 5. punkta trešajā daļā paredzētajām atskaitēšanas metodēm var izmantot vienīgi attiecībā uz minētajām precīzā un pakalpojumiem.

41 Turpretī preces un pakalpojumi, ko nodokļa maksātājs izmanto vienīgi, lai veiktu saimnieciskos darījumus, kas dod tiesības uz atskaitēšanu, neietilpst Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta piemērošanas jomā, bet, runājot par tiesībām uz nodokļa atskaitēšanu, uz tiem attiecas šīs direktīvas 17. panta 2. punkts.

42 Visbeidzot, Tiesa ir nospriedusi, ka Sestās direktīvas 17. panta 5. punktā paredzētie noteikumi attiecas uz PVN priekšnodokli par izdevumiem, kas attiecas vienīgi uz saimniecisko darbību, un ka metožu un kritēriju noteikšana PVN priekšnodokļa summu sadalei starp saimniecisku darbību un darbību, kam nav saimnieciska rakstura, Sestās direktīvas nozīmā ietilpst dalībvalstu rīcības brīvība, kam, īstenojot šo brīvību, ir jāņem vērā šīs direktīvas mērķis un struktūra un šajā sakarā jāparedz aprēķināšanas veids, kas objektīvi atspoguļo to, k?da daļa no ieguldījuma iztērētajiem līdzekļiem faktiski ir izmantota katrā no šīm abām darbībām (iepriekš minētais spriedums liet? *Securenta*, 33. un 39. punkts).

43 *Portugal Telecom* apgalvo, ka valsts nodokļu iestāde uzskata, ka tehnisku administrāciju un vadības pakalpojumu sniegšana – tādēļ, ka tā ir papilddarbība galvenajai darbībai – nav

atdaļma no kapitāla un pārvērtības. Līdz ar to pakalpojumi, ko iegādājies SGPS un sniegusi savam meitassabiedrībam, esot uzskatīti par jauktu veida darījumiem tiesību uz PVN atskaitīšanu izpratnē un šā iestāde esot noteikusi pienākumu izmantot proporcionālas atskaitīšanas metodes.

44 Gadījumā, ja nodokļu iestādes viedoklis ir tāds kā iepriekšējā punktā aprakstītais, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, ir jāatgādina, ka atskaitīšanas sistēmas mērķis ir pilnībā atbrīvot uzņēmumu no visas saimnieciskās darbības ietvaros maksājamā vai samaksātā PVN. Līdz ar to kopējā PVN sistēma, apliekot ar nodokļiem saimniecisko darbību, nodrošina pilnīgu neitralitāti neatkarīgi no šīs saimnieciskās darbības mērķiem vai rezultātiem ar nosacījumu, ka pati minētā saimnieciskā darbība principā ir apliekama ar PVN (skat. iepriekš minētos spriedumus liet. *Midland Bank*, 19. punkts; liet. *Abbey National*, 24. punkts; liet. *Cibo Participations*, 27. punkts; liet. *Kretztechnik*, 34. punkts, un liet. *Investrand*, 22. punkts).

45 Gadījumā, ja iepriekš iegādātie pakalpojumi kopumā būtu jāuzskata par tiem, ka tiem ir tieša un tūlītēja saikne ar vērīgajiem saimnieciskajiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, attiecīgajam nodokļa maksājamā saskaņā ar Sestās direktivas 17. panta 2. punktu būtu tiesības atskaitīt visu PVN, kas samaksāts par iepriekš iegādātajiem pakalpojumiem pamatliet. Šīs tiesības uz nodokļa atskaitīšanu nevar ierobežot vienīgi tādā, ka valsts tiesiskajā regulājumā ar nodokli apliekamie darījumi tiek kvalificēti kā papildu darījumi galvenajai darbībai, ņemot vērā minēto sabiedrību darbības mērķi.

46 Ja šie pakalpojumi tiek izmantoti, lai vienlaicīgi veiktu darījumus, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, un darījumus, kas nedod tiesības uz atskaitīšanu, atskaitīšana ir pieļaujama tikai attiecībā uz to PVN daļu, kas ir attiecināma uz pirmo veida darījumiem, un daļēvalstī m ir atļauts paredzēt vienu no Sestās direktivas 17. panta 5. punktā uzskaitītajām atskaitīšanas tiesību noteikšanas metodēm.

47 Visbeidzot, ja pakalpojumi tiek vienlaicīgi izmantoti saimnieciskajai darbībai un darbībai, kam nav saimnieciska rakstura, Sestās direktivas 17. panta 5. punkts nav piemērojams un atskaitīšanas un sadalīšanas metodes nosaka daļēvalstis saskaņā ar šā sprieduma 42. punktā norādīto.

48 Valsts tiesai ir jānosaka, vai pakalpojumiem pamatliet kopumā ir tieša un tūlītēja saikne ar vērīgajiem saimnieciskajiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, vai šos pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto, lai vienlaicīgi veiktu saimnieciskos darījumus, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, un saimnieciskos darījumus, kas nedod tiesības uz atskaitīšanu, vai arī nodokļa maksātājs šos pakalpojumus vienlaicīgi izmanto saimnieciskajiem darījumiem un darījumiem, kam nav saimnieciska rakstura.

49 No visiem šiem apsvērumiem izriet, ka uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Sestās direktivas 17. panta 2. un 5. punkts ir jāinterpretē tādā veidā, ka tādai holdinga sabiedrībai kā pamatliet, kas papildus savai galvenajai darbībai, kas ir tās sabiedrību kapitāla un pārvērtīšana, kurš tai pieder visas kapitālas vai to daļas, iegādājas preces vai pakalpojumus, par kuriem tā pēc tam izraksta rēķinu minētajām sabiedrībām, ir atļauts atskaitīt samaksāto PVN priekšnodokļa summu ar nosacījumu, ka iepriekš iegādātajiem pakalpojumiem ir tieša un tūlītēja saikne ar vērīgajiem saimnieciskajiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu. Ja holdinga sabiedrība šīs preces un pakalpojumus izmanto, lai vienlaicīgi veiktu saimnieciskos darījumus, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, un saimnieciskos darījumus, kas nedod tiesības uz atskaitīšanu, atskaitīšana ir pieļaujama vienīgi attiecībā uz to PVN daļu, kas ir attiecināma uz pirmo veida darījumiem, un valsts nodokļu iestādei ir atļauts paredzēt vienu no minētajiem 17. panta 5. punktā uzskaitītajām atskaitīšanas tiesību noteikšanas metodēm. Ja šīs preces un pakalpojumi tiek vienlaicīgi izmantoti saimnieciskajai darbībai un darbībai, kam nav saimnieciska

rakstura, Sestās direktīvas 17. panta 5. punkts nav piemērojams un atskaitīšanas un sadalīšanas metodes nosaka dalībvalstis, kam, īstenojot šo brīvību, ir jāņem vērā šīs direktīvas mērķis un struktūra un šajā sakarā jāparedz aprīināšanas veids, kas objektīvi atspoguļo to, kāda daļa no ieguldījuma iztērētajiem līdzekļiem faktiski ir izmantota katrai no šīm abām darbībām.

Par tiesīšanu izdevumiem

50 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (sestā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprīinu bāze, 17. panta 2. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādai holdinga sabiedrībai kā pamatlietā, kas papildus savai galvenajai darbībai, kas ir tādai sabiedrību kapitāla pārvaldīšana, kurā tai pieder visas kapitālas vai to daļa, iegādājas preces vai pakalpojumus, par kuriem tā pēc tam izraksta rīinu minētajām sabiedrībām, ir atļauts atskaitīt samaksāto pievienotās vērtības priekšnodokļa summu ar nosacījumu, ka iepriekš iegādētajiem pakalpojumiem ir tieša un tūlītēja saikne ar vālk veiktiem saimnieciskajiem darījumiem, kas dod tiesības uz atskaitīšanu. Ja holdinga sabiedrība šīs preces un pakalpojumus izmanto, lai vienlaicīgi veiktu saimnieciskos darījumus, kas dod tiesības uz atskaitīšanu, un saimnieciskos darījumus, kas nedod tiesības uz atskaitīšanu, atskaitīšana ir pieļaujama vienīgi attiecībā uz to pievienotās vērtības nodokļa daļu, kas ir attiecināma uz pirmā veida darījumiem, un valsts nodokļu iestādei ir atļauts paredzēt vienu no minētiem 17. panta 5. punktā uzskaitētajām atskaitīšanas tiesību noteikšanas metodēm. Ja šīs preces un pakalpojumi tiek vienlaicīgi izmantoti saimnieciskajai darbībai un darbībai, kam nav saimnieciska rakstura, Sestās direktīvas 77/388 17. panta 5. punkts nav piemērojams un atskaitīšanas un sadalīšanas metodes nosaka dalībvalstis, kam, īstenojot šo rīcības brīvību, ir jāņem vērā Sestās direktīvas 77/388 mērķis un struktūra un šajā sakarā jāparedz aprīināšanas veids, kas objektīvi atspoguļo to, kāda daļa no ieguldījuma iztērētajiem līdzekļiem faktiski ir izmantota katrai no šīm abām darbībām.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – portugāļu.