

SODBA SODIŠČA (šesti senat)

z dne 6. septembra 2012(*)

„DDV – Šesta direktiva – Člena 17(2) in 19 – Odbitki – Dolgovani ali plačani davek za storitve, ki jih pridobi holdingška družba – Storitve, ki imajo neposredno, takojšnjo in nedvomno povezavo z obdavčenimi izstopnimi transakcijami“

V zadevi C-496/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Tribunal Central Administrativo Sul (Portugalska) z odločbo z dne 20. septembra 2011, ki je prispela na Sodišče 26. septembra 2011, v postopku

Portugal Telecom SGPS SA

proti

Fazenda Pública,

ob udeležbi

Ministério Público,

SODIŠČE (šesti senat),

v sestavi U. Løhmus, predsednik senata, A. Ó Caoimh, in C. G. Fernlund (poročevalec), sodnika,
generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Portugal Telecom SGPS SA A. Gonçalves Ferreira, odvetnik,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, zastopnik,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in P. Guerra e Andrade, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 17(2) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja

v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Portugal Telecom SGPS SA (v nadaljevanju: Portugal Telecom) in Fazenda Pública zaradi metode, ki jo je treba uporabiti za izračun zneska, ki se odbije od davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ga je bila družba Portugal Telecom dolžna plačati.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2 Šeste direktive določa:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo;
2. uvoz blaga.“

4 Člen 4 Šeste direktive določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 Člen 11 Šeste direktive določa pojem davčne osnove:

„A. Na ozemlju države

1. Davčna osnova:

(a) pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav;

[...]“

6 Člen 17 Šeste direktive ureja pravila za nastanek in obseg pravice do odbitka in med drugim določa:

„1. Pravica do odbitka nastane v trenutku, ko nastane obveznost za obračun odbitnega davka.

2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec;

[...]

5. Za blago in storitve, ki jih bo dav?ni zavezanec uporabil bodisi [tako] za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je [DDV] odbiten, bodisi [kot] za transakcije, pri katerih [DDV] ni odbiten, je odbiten samo takšen delež [DDV], ki se pripiše prvim transakcijam.

Ta delež se v skladu s ?lenom 19 dolo?i za vse transakcije, ki jih opravlja dav?ni zavezanec.

Države ?lanice pa lahko:

- (a) dovolijo, da dav?ni zavezanec dolo?i delež za vsako podro?je svoje dejavnosti, ?e vodi lo?eno knjigovodstvo za vsako podro?je;
- (b) zahtevajo, da dav?ni zavezanec dolo?i delež za vsako podro?je svoje dejavnosti in za vsako podro?je vodi lo?eno knjigovodstvo;
- (c) dovolijo ali zahtevajo, da dav?ni zavezanec opravi odbitek na podlagi uporabe vsega blaga ali dela blaga in storitev;
- (d) dovolijo ali zahtevajo, da dav?ni zavezanec v skladu s pravilom iz prvega pododstavka opravi odbitek od vsega blaga in storitev, uporabljenih za transakcije iz tega pododstavka;
- (e) kadar je [DDV], ki za dav?nega zavezanca ni odbiten, neznaten, dolo?ijo, da se šteje, kakor da ga ni.

[...]“

7 ?len 19 navedene direktive dolo?a pravila za izra?un odbitnega deleža tako:

„1. Odbitni delež po prvem pododstavku ?lena 17(5) se dolo?i z ulomkom, ki ima:

- v števcu skupni znesek letnega prometa brez [DDV], ki se nanaša na transakcije, pri katerih je [DDV] odbiten po ?lenu 17(2) in (3),
- v imenovalcu skupni znesek letnega prometa brez [DDV], ki se nanaša na transakcije, vklju?ene v števcu, in transakcije, pri katerih [DDV] ni odbiten. Države ?lanice lahko v imenovalcu vklju?ijo tudi znesek subvencij, razen subvencij iz ?lena 11A(1)(a).

Delež se dolo?i na letni podlagi kot odstotek in se zaokroži navzgor na število, ki ne sme presegati naslednjega celega števila.

[...]

3. Za?asni delež za leto je delež, ki se izra?una na podlagi podatkov o transakcijah v preteklem letu. ?e v preteklem letu ni bilo takšnih transakcij ali ?e so bile transakcije v znesku neznatne, odbitni delež za?asno dolo?i dav?ni zavezanec na podlagi svojih napovedi pod nadzorom dav?nega organa. Države ?lanice lahko ohranijo svoja sedanja pravila.

Odbitki na podlagi takšnega za?asnega deleža se popravijo, ko se v naslednjem letu dolo?i kon?ni delež.“

Portugalsko pravo

Zakonik o davku na dodano vrednost

8 ?len 1 zakonika o davku na dodano vrednost (Código do imposto sobre o valor acrescentado, v nadaljevanju: CIVA) ureja osnovo za DDV. ?lena 3 in 6 tega zakonika urejata primere neobdav?enja.

9 ?len 9 CIVA dolo?a, da so med drugim davka oproš?ene:

„[...]

28. Naslednje ban?ne in finan?ne transakcije:

[...]

(f) transakcije in storitve, vklju?no s posredovanjem, razen zgolj hrambe in upravljanja, z delnicami, deleži v družbah ali združenjih, obveznicami in drugimi vrednostnimi papirji, razen blagovnih vrednostnih papirjev;

[...]“

10 ?len 23 CIVA v razli?ici, ki je veljala za zadevno leto (2000), dolo?a:

„1. Kadar dav?ni zavezanec pri opravljanju svoje dejavnosti dobavlja blago ali opravlja storitve, pri ?emer pri nekaterih davek ni odbiten, se davek, pla?an za nakupe, odbije samo za delež, ki ustreza letnemu prometu transakcij, pri katerih je davek odbiten.

2. Ne glede na dolo?be prejšnjega odstavka lahko dav?ni zavezanec opravi odbitek glede na dejansko uporabo vsega uporabljenega blaga in storitev ali njihovega dela, ?e o tem predhodno obvesti generalno direkcijo za neposredne in posredne davke, kar pa ne vpliva na pravico zadnje, da mu naloži posebne pogoje ali da ta postopek kon?a, ?e je obdav?itev znatno izkrivljena.

3. Dav?ni organ lahko od dav?nega zavezanca zahteva, da ravna v skladu z dolo?bami prejšnjega odstavka:

(a) kadar dav?ni zavezanec opravlja razli?ne gospodarske dejavnosti;

(b) kadar uporaba postopka iz odstavka 1 vodi do znatnega izkrivljanja obdav?itve.

4. Poseben odbitni delež iz odstavka 1 je rezultat ulomka, ki ima v števcu znesek letnega prometa brez davka od dobav blaga in opravljenih storitev, pri katerih je davek odbiten na podlagi ?lenov 19 in 20(1), in v imenovalcu znesek letnega prometa, brez davka, vseh transakcij, ki jih je dav?ni zavezanec opravil, vklju?no z oproš?enimi transakcijami ali tistimi, ki niso predmet obdav?itve, predvsem neobdav?ene subvencije, ki niso subvencije za opremo.

5. Vendar izra?un iz prejšnjega odstavka ne vklju?uje dobav osnovnih sredstev, ki so se uporabljala v okviru dejavnosti podjetja, niti transakcij z nepremi?ninami ali finan?nih transakcij, ki so dopolnilne glede na dejavnost, ki jo opravlja dav?ni zavezanec [...]

6. Delež odbitka, ki je za?asno izra?unan na podlagi zneska transakcij, ki so bile opravljene v predhodnem letu, se popravi v skladu z vrednostmi v letu, na katerega se nanaša, zaradi ?esar se ustrezno popravijo opravljeni odbitki, kar mora biti izkazano v obra?unu za zadnje obdobje zadevnega leta.

7. Dav?ni zavezanci, ki za?nejo opravljati dejavnost ali jo znatno spremenijo, lahko davek

odbijejo na podlagi deleža, ki se doloži začasno in mora biti vpisan v obračune iz členov 30 in 31.

8. Za ugotovitev deleža odbitka se količnik ulomka zaokroži navzgor na dve decimalki.

9. Za uporabo določb iz tega člena lahko minister za finance in načrtovanje v zvezi z nekaterimi dejavnostmi šteje, da transakcije, pri katerih je DDV odbiten, ali tiste, pri katerih DDV ni odbiten, ne obstajajo, če predstavljajo zanemarljiv del celotnega prometa in če se postopek, ki je predviden v členih 2 in 3, izkaže za neizvedljiv.“

Nacionalna ureditev holdingov

11 Sociedades gestoras de participações sociais (v nadaljevanju: SGPS) so holdinške družbe, ki so na Portugalskem urejene z uredbo-zakonom št. 495/88 z dne 30. decembra 1988 (*Diário da República* I, serija A, št. 301 z dne 30. decembra 1988), ki je bila spremenjena z uredbo-zakonom št. 318/94 z dne 24. decembra 1994 (*Diário da República* I, serija A, št. 296 z dne 24. decembra 1994) (v nadaljevanju: uredba-zakon št. 495/88).

12 Člen 1 uredbe-zakona št. 495/88 določa:

„1. [...] edini namen SGPS je upravljanje deležev v drugih podjetjih kot posredna oblika opravljanja gospodarskih dejavnosti.

2. Za namene te uredbe-zakona se udeležba v družbi šteje kot posredna oblika opravljanja njene gospodarske dejavnosti, če ni zgolj občasna in se nanaša na vsaj 10 % kapitala te družbe z glasovalno pravico, pri čemer je ta udeležba bodisi neposredna bodisi skozi deleže drugih družb, v katerih ima SGPS prevladujoči položaj.

[...]“

13 V skladu s členom 4(1) uredbe-zakona št. 495/88 lahko SGPS opravljajo tehnične storitve upravljanja in vodenja vseh ali nekaterih podjetij, v katerih imajo deleže v višini najmanj 10 % kapitala z glasovalno pravico, ali izjemoma podjetij, v katerih imajo deleže, manjše od 10 % kapitala z glasovalno pravico, ali s katerimi so sklenile „pogodbo o obvladovanju“.

14 Člen 4(2) uredbe-zakona št. 495/88 določa, da mora biti opravljanje storitev dogovorjeno v pisni pogodbi, v kateri mora biti določeno ustrezno plačilo, ki ne sme preseči tržne vrednosti.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

15 Družba Portugal Telecom je SGPS. Opravlja tehnične storitve upravljanja in vodenja za družbe, v katerih ima del kapitala.

16 V okviru teh transakcij je družba Portugal Telecom pridobila nekatere svetovalne storitve, za katere velja ureditev DDV. Te storitve je zaračunala svojim hčerinskim družbam po enakih cenah, kot jih je pridobila, povečanih za DDV.

17 V davnem obdobju leta 2000 je družba Portugal Telekom odbila celotni vstopni DDV od vnaprej zaračunanega DDV, ker je menila, da obdavčene transakcije, in sicer tehnične storitve upravljanja in vodenja, objektivno spadajo v okvir uporabe ustreznih pridobljenih storitev.

18 Davčna uprava je po nadzoru, ki ga je opravila, ugotovila, da družba Portugal Telecom ne bi smela odbiti celotnega vstopnega DDV, ki je bil obračunan za pridobljene storitve, ampak bi morala uporabiti metodo odbitka po odbitnih deležih. Družbi Portugal Telecom je zato vročila odločbo o odmeri davka, s katero je bil določen odbitni delež vstopnega DDV na približno 25 %.

19 Družba Portugal Telecom je vložila tožbo zoper to odločbo o odmeri davka pred Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa. To sodišče je tožbo v večjem delu zavrnilo, ker je v bistvu menilo, da je glavni namen SGPS opravljanje oproščenih transakcij. Kadar je poleg teh transakcij mogoče priznati dopolnilno opravljanje dejavnosti tehničnih storitev upravljanja in vodenja za vse ali nekatere družbe, katerih deleže imajo SGPS in ki so zavezanke za plačilo DDV, je to sodišče menilo, da je opravljanje tehničnih storitev upravljanja in vodenja neločljivo povezano z upravljanjem deležev v družbah. Zato je odločilo, da je za ugotovitev odbitnega DDV treba uporabiti metodo odbitka po odbitnih deležih.

20 Družba Portugal Telecom je prvostopenjsko odločbo izpodbijala pred Tribunal Central Administrativo Sul. V utemeljitev te pritožbe je navedla, da pravna obrazložitev v prvostopenjski odločbi krši nacionalno pravo glede DDV in člen 17(2)(a) Šeste direktive.

21 Ker obdavčljive transakcije, ki jih je opravila družba Portugal Telecom v zvezi z deleži, ki jih ima, po njenem mnenju pomenijo opravljanje storitev, ki imajo neposredno in takojšnjo povezavo s storitvami, ki so bile pridobljene z namenom opravljanja prvonavedenih storitev, ta družba meni, da lahko odbije celotni plačani davek za pridobitve z uporabo metode dejanske uporabe.

22 V teh okoliščinah je Tribunal Central Administrativo Sul prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali je treba člen 17(2) Šeste direktive [...] razlagati tako, da portugalska davčna uprava pritožnici, ki je holding, naloži uporabo metode odbitka po odbitnih deležih za ves DDV, obračunan v zvezi z njenimi *inputs*, z obrazložitvijo, da je glavna dejavnost družbe upravljanje deležev v drugih družbah, čeprav imajo ti *inputs* (nabavljene storitve) neposredno, takojšnjo in nedvomno povezavo z obdavčenimi transakcijami – opravljanje storitev – izvedenimi nižje v verigi, v okviru dopolnilne zakonsko dovoljene dejavnosti upravljanja tehničnih storitev upravljanja?

2. Ali lahko družba, ki je holding in ki plača DDV ob nabavi blaga in storitev, ki jih v celoti skupaj z DDV ponovno zaračuna družbam, v katerih ima deleže, kar je njena dopolnilna dejavnost – opravljanje tehničnih storitev vodenja in upravljanja – h glavni dejavnosti, ki jo opravlja – upravljanje deležev v družbah – odbije ves davek, obračunan v zvezi s temi nabavami, v okviru uporabe metode odbitka glede na dejansko uporabo iz člena 17(2) Šeste direktive?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Dopustnost

23 Portugalska vlada primarno zatrjuje, da predlog za sprejetje predhodne odločbe ni dopusten.

24 Trdi, da predložitveno sodišče ni natančno opredelilo določbe nacionalnega prava, upoštevne v postopku v glavni stvari. To sodišče naj bi se omejilo le na navedbo členov 20 in 23 CIVA, čeprav ima prva od teh določb več različic, druga pa ureja več vprašanj, povezanih z odbitki DDV. Predložitvena odločba naj tudi ne bi vsebovala nobene natančne navedbe glede nacionalne zakonodaje, ki ureja holdinge.

25 Čeprav naj bi Sodišče v okviru sodelovanja med sodišči, uvedenega s členom 267 PDEU,

nacionalnemu sodišču na podlagi vsebine spisa lahko podalo razlago, ki se mu za presojo uinkov dolo?b prava Unije zdi ustrezna, pa naj noben del predložitvene odlo?be ne bi vseboval niti natan?ne niti jedrnate navedbe o dolo?bah portugalskega notranjega prava, upoštevni?h v postopku v glavni stvari.

26 Zato po mnenju portugalske vlade ugotovljene pomanjkljivosti v predložitveni odlo?bi Sodišču ne dopuš?ajo, da bi podalo koristen odgovor.

27 Kar zadeva informacije, ki jih je treba predložiti Sodišču v okviru predložitvene odlo?be, je treba navesti, da je njihov namen ta, da bi Sodišče lahko podalo uporabne odgovore predložitvenemu sodišču. S tem namenom mora nacionalno sodišče opredeliti dejanske in pravne okoliš?ine predloženih vprašanj ali vsaj pojasniti dejanske primere, na katerih ta vprašanja temeljijo (glej v tem smislu sodbi z dne 31. marca 2011 v zadevi Schröder, C-450/09, ZOdl., str. I-2497, to?ka 18, in z dne 16. februarja 2012 v zadevi Varzim Sol, C-25/11, to?ka 30).

28 V obravnavanem primeru je v predložitveni odlo?bi navedeno, da v zvezi z odbitkom vstopnega DDV, ki ga nosi tože?a stranka iz postopka v glavni stvari, dav?na uprava dolo?a metodo odbitnega deleža iz ?lena 23(1) CIVA, medtem ko tože?a stranka zatrjuje, da lahko uporabi metodo, ki je dolo?ena v ?lenu 17(2) Šeste direktive.

29 Ti podatki so, glede na sodno prakso, navedeno v to?ki 27 te sodbe, zadostni. Iz tega izhaja, da je predlog za sprejetje predhodne odlo?be dopusten.

Vsebinska presoja

30 Predložitveno sodišče z vprašanjema za predhodno odlo?anje, ki ju je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 17(2) in (5) Šeste direktive razlagati tako, da je holdinška družba, kakršna je v postopku v glavni stvari, ki dopolnilno k svoji glavni dejavnosti imetništva vsega ali dela kapitala v h?erinskih družbah pridobiva blago in storitve, ki jih potem zara?unava navedenim družbam, upravi?ena do odbitka zneska pla?anega vstopnega DDV z uporabo metode, ki je dolo?ena v ?lenu 17(2) Šeste direktive, ali pa ji lahko nacionalna dav?na uprava naloži uporabo ene od metod, ki so dolo?ene v ?lenu 17(5) iste direktive.

31 V tem pogledu je treba spomniti, prvi?, da iz ustaljene sodne prakse Sodiš?a izhaja, da holding, katerega edini namen je pridobivanje deležev v drugih podjetjih, ne da bi navedeni holding neposredno ali posredno sodeloval pri upravljanju teh podjetij, brez poseganja v pravice, ki jih ima navedeni holding kot delni?ar ali družbenik, ni zavezanec za DDV v smislu ?lena 4 Šeste direktive in nima pravice do odbitka v skladu s ?lenom 17 Šeste direktive (glej sodbe z dne 20. junija 1991 v zadevi Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Recueil, str. I-3111, to?ka 17; z dne 14. novembra 2000 v zadevi Floridienne in Berginvest, C-142/99, Recueil, str. I-9567, to?ka 17, in z dne 27. septembra 2001 v zadevi Cibo Participations, C-16/00, Recueil, str. I-6663, to?ka 18).

32 Zgolj pridobitve in zgolj imetništva družbenih deležev ni mogo?e šteti za gospodarsko dejavnost v smislu Šeste direktive, ki bi pridobitelju oziroma imetniku podelile status dav?nega zavezanca. Zgolj pridobitev finan?nih deležev v drugih podjetjih namre? ne pomeni izkoriš?anja premoženja, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka, ker morebitna dividenda kot rezultat te udeležbe izhaja iz samega lastništva premoženja (glej sodbi z dne 22. junija 1993 v zadevi Sofitam, C-333/91, Recueil, str. I-3513, to?ka 12; z dne 6. februarja 1997 v zadevi Harnas & Helm, C-80/95, Recueil, str. I-745, to?ka 15, in zgoraj navedeno sodbo Cibo Participations, to?ka 19).

33 Vendar je druga?e, kadar poleg udeležbe v drugem podjetju pride tudi do neposrednega ali posrednega sodelovanja pri upravljanju družb, v katerih so bili deleži pridobljeni, brez poseganja v pravice, ki jih ima imetnik deležev kot delni?ar ali družbenik (zgoraj navedene sodbe Polysar

Investments Netherlands, točka 14; Floridienne in Berginvest, točka 18; Cibo Participations, točka 20, in sodba z dne 29. oktobra 2009 v zadevi SKF, C-29/08, ZOdl., str. I-10413, točka 30).

34 Sodelovanje holdinga pri upravljanju družb, v katerih je holding pridobil deleže, pomeni gospodarsko dejavnost v smislu člena 4(2) Šeste direktive, če vključuje opravljanje transakcij, ki so predmet DDV v skladu s členom 2 te direktive, kot so upravne, finančne, komercialne in tehnične storitve, ki jih holding opravlja za svoje hčerinske družbe (zgoraj navedena sodba Cibo Participations, točka 22).

35 Prav tako je treba spomniti, drugi, da je pravica do odbitka iz členov 17 in naslednjih Šeste direktive bistven del sistema DDV in na celoma ne sme biti omejena. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej zlasti sodbe z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 18; z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfriša in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 43; z dne 13. marca 2008 v zadevi Securenta, C-437/06, ZOdl., str. I-1597, točka 24, in z dne 4. junija 2009 v zadevi SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, ZOdl., str. I-4629, točka 70). Vsaka omejitev pravice do odbitka ima posledice na višino davčne obremenitve in jo je treba v vseh državah članicah uporabljati enako. Posledice so odstopanja dovoljena le v primerih, ki so izrecno določeni v Šesti direktivi (sodba z dne 11. julija 1991 v zadevi Lennartz, C-97/90, Recueil, str. I-3795, točka 27, in zgoraj navedena sodba BP Soupergaz, točka 18).

36 Da bi bil DDV odbiten, morajo imeti vstopne transakcije neposredno in takojšnjo povezavo z izstopnimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka. Tako je pravica do odbitka DDV, obračunana na pridobitev blaga ali storitev višje v verigi, pogojena s tem, da so stroški za njihovo pridobitev sestavni del cene obdavčenih izstopnih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka (glej zgoraj navedeno sodbo Cibo Participations, točka 31; sodbi z dne 26. maja 2005 v zadevi Kretztechnik, C-465/03, ZOdl., str. I-4357, točka 35; in z dne 8. februarja 2007 v zadevi Investrand, C-435/05, ZOdl., str. I-1315, točka 23; ter zgoraj navedeni sodbi Securenta, točka 27, in SKF, točka 57).

37 Vseeno se pravica do odbitka prav tako prizna davčnemu zavezancu, tudi če ni neposredne in takojšnje povezave med vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka, kadar so stroški zadevnih storitev del njenih splošnih stroškov, in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja. Taki stroški imajo dejansko neposredno in takojšnjo povezavo s celotno gospodarsko dejavnostjo davčnega zavezanca (glej zlasti zgoraj navedene sodbe Kretztechnik, točka 36; Investrand, točka 24, in SKF, točka 58).

38 V zvezi z ureditvijo pravice do odbitka je treba navesti, da morajo imeti pridobljeno blago in storitve za nastanek pravice do odbitka iz člena 17(2) Šeste direktive neposredno in takojšnjo povezavo z izhodnimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka. V tem pogledu cilj, ki mu davčni zavezanec sledi, ni pomemben (glej sodbi z dne 8. junija 2000 v zadevi Midland Bank, C-98/98, Recueil, str. I-4177, točka 20; z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National, C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 25, in zgoraj navedeno sodbo Cibo Participations, točka 28).

39 Poleg tega, je Sodišče drugim presodilo, da člen 17(5) Šeste direktive ureja pravico do odbitka DDV, kadar se ta nanaša na vstopne transakcije, ki jih davčni zavezanec uporablja „bodisi [tako] za transakcije iz odstavkov 2 in 3, pri katerih je [DDV] odbiten, bodisi [kot] za transakcije, pri katerih [DDV] ni odbiten“, tako da je pravica do odbitka omejena na del DDV, ki je sorazmeren z zneskom, ki se pripiše prvim transakcijam. Iz te določbe izhaja, da če davčni zavezanec uporablja blago in storitve tako za transakcije, pri katerih je davek odbiten, kot za transakcije, pri katerih ni odbiten, lahko odbije izključno samo del DDV, ki je sorazmeren z zneskom, ki se pripiše prvim transakcijam (zgoraj navedena sodba Cibo Participations, točki 28 in 34).

40 Iz te sodne prakse izhaja, da se po eni strani ureditev odbitka, ki je določena v členu 17(5) Šeste direktive, nanaša le na primere, ko davčni zavezanec blago in storitve uporabi tako za gospodarske transakcije, za katere je priznana pravica do odbitka, kot za gospodarske transakcije, za katere ni priznana pravica do odbitka, in sicer gre za blago in storitve, ki imajo mešano uporabo, in da po drugi strani države članice lahko uporabljajo eno od metod odbitka, ki so določene v členu 17(5), tretji pododstavek, le za navedeno blago in storitve.

41 Nasprotno, blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporabi izključno za gospodarske transakcije, za katere je priznana pravica do odbitka, ne spadajo na področje uporabe člena 17(5) Šeste direktive, ampak spadajo, kar zadeva ureditev odbitka, v člen 17(2) te direktive.

42 Nazadnje, Sodišče je presodilo, da se pravila iz člena 17(5) Šeste direktive nanašajo na vstopni DDV, ki je odmerjen na stroške, ki se navezujejo izključno na gospodarske dejavnosti, in da je določitev metod in meril razdelitve zneskov vstopnega DDV med gospodarske in negospodarske dejavnosti v smislu Šeste direktive predmet diskrecijske pravice držav članic, ki morajo pri izvajanju te pravice upoštevati cilj in sistematično te direktive in na tej podlagi predvideti način izraževanja, ki objektivno odraža dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo vsaki od teh dveh dejavnosti (zgoraj navedena sodba *Securenta*, točki 33 in 39).

43 Družba Portugal Telecom navaja, da nacionalna davčna uprava meni, da je opravljanje tehničnih storitev upravljanja in vodenja glede na njihov dopolnilni značaj k glavni dejavnosti neločljivo povezano z upravljanjem deležev v družbah. Zato naj bi se storitve, ki jih pridobiva SGPS in jih zagotavlja svojim hčerinskim družbam, šteje za mešane transakcije za namene pravice do odbitka DDV in to upravljanje naj bi zahtevalo uporabo metode odbitka po odbitnih deležih.

44 Če je stališče davčne uprave pravilno opisano v prejšnji točki, kar mora ugotoviti predložitveno sodišče, je treba v zvezi s tem opozoriti, da je sistem odbitkov namenjen temu, da podjetnika v celoti razbremeni bremena DDV, ki je plačljiv ali je bil plačan v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV zato zagotavlja popolno nevtralnost obdavčitve vseh gospodarskih dejavnosti, kakršen koli je že njihov namen ali rezultat, če so navedene dejavnosti na celoma predmet DDV (glej zgoraj navedene sodbe *Midland Bank*, točka 19; *Abbey National*, točka 24; *Cibo Participations*, točka 27; *Kretztechnik*, točka 34, in *Investrand*, točka 22).

45 Če bi bilo treba šteti, da imajo vstopne storitve v celoti neposredno in takojšnjo povezavo z izstopnimi gospodarskimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka, bi imel zadevni davčni zavezanec pravico na podlagi člena 17(2) Šeste direktive v celoti odbiti DDV, ki je naložen za pridobitev vstopnih storitev iz postopka v glavni stvari. Ta pravica do odbitka ne more biti omejena le zato, ker nacionalna zakonodaja šteje, zaradi namena poslovanja teh družb ali njihove splošne dejavnosti, obdavčene transakcije za dopolnilne k njihovi glavni dejavnosti.

46 Kadar so navedene storitve uporabljene za opravljanje tako transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka, kot transakcij, za katere ni priznana pravica do odbitka, je odbitek dovoljen samo za del DDV, ki je sorazmeren z zneskom, ki se pripiše prvim transakcijam, države članice pa lahko določijo eno od metod za ugotovitev pravice do odbitka, ki so naštet v členu 17(5) Šeste direktive.

47 Na koncu, kadar so storitve uporabljene tako za gospodarske dejavnosti kot negospodarske dejavnosti, člena 17(5) Šeste direktive ni mogoče uporabiti in države članice določijo metode odbitka in razdelitve, kot je navedeno v točki 42 te sodbe.

48 Predložitveno sodišče mora ugotoviti, ali imajo storitve, ki so predmet postopka v glavni

stvari, v celoti, neposredno in takojšnjo povezavo z gospodarskimi transakcijami nižje v verigi, za katere je priznana pravica do odbitka, ali dav?ni zavezanec uporablja te storitve za opravljanje tako gospodarskih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka, kot gospodarskih transakcij, za katere ni priznana pravica do odbitka, in še ali dav?ni zavezanec uporablja te storitve tako za gospodarske transakcije kot za negospodarske transakcije.

49 Iz vsega navedenega izhaja, da je na postavljeni vprašanji treba odgovoriti tako, da je treba ?len 17(2) in (5) Šeste direktive razlagati tako, da je holdinška družba, kakršna je v postopku v glavni stvari, ki dopolnilno k svoji glavni dejavnosti upravljanja deležev družb, v katerih ima ves kapital ali del tega, pridobiva blago in storitve, ki jih nato zara?unava navedenim družbam, upravi?ena odbiti znesek vstopnega DDV, ?e imajo vstopne storitve neposredno in takojšnjo povezavo z izstopnimi gospodarskimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka. Kadar holdinška družba uporablja navedeno blago in storitve za opravljanje tako gospodarskih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka, kot za gospodarske transakcije, za katere ni priznana pravica do odbitka, je odbiten samo del DDV, ki je sorazmeren z zneskom, ki se pripiše prvimi transakcijam, in nacionalna dav?na uprava lahko predpiše eno od metod za dolo?itev pravice do odbitka, ki so našteje v navedenem ?lenu 17(5). Kadar se navedeno blago in storitve uporabljajo tako za gospodarske dejavnosti kot za negospodarske dejavnosti, se ?len 17(5) Šeste direktive ne uporablja in metode odbitka in razdelitve dolo?ijo države ?lanice, ki morajo pri izvajanju te diskrecijske pravice upoštevati cilj in sistemati?no Šeste direktive in na tej podlagi predvideti na?in izra?unavanja, ki objektivno odraža dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo vsaki od teh dveh dejavnosti.

Stroški

50 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiš?em, to odlo?i o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (šesti senat) razsodilo:

?len 17(2) in (5) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da je holdinška družba, kakršna nastopa v postopku o glavni stvari, ki dopolnilno k svoji glavni dejavnosti upravljanja deležev družb, v katerih ima ves kapital ali del tega, pridobiva blago in storitve, ki jih nato zara?unava navedenim družbam, upravi?ena odbiti znesek vstopnega davka na dodano vrednost, ?e imajo vstopne storitve neposredno in takojšnjo povezavo z izstopnimi gospodarskimi transakcijami, za katere je priznana pravica do odbitka. Kadar holdinška družba uporablja navedeno blago in storitve za opravljanje tako gospodarskih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka, kot za gospodarske transakcije, za katere ni priznana pravica do odbitka, je odbiten samo del davka na dodano vrednost, ki je sorazmeren z zneskom, ki se pripiše prvimi transakcijam, in nacionalna dav?na uprava lahko predpiše eno od metod za dolo?itev pravice do odbitka, ki so našteje v navedenem ?lenu 17(5). Kadar se navedeno blago in storitve uporabljajo tako za gospodarske dejavnosti kot za negospodarske dejavnosti, se ?len 17(5) Šeste direktive 77/388 ne uporablja in metode odbitka in razdelitve dolo?ijo države ?lanice, ki morajo pri izvajanju te diskrecijske pravice upoštevati cilj in sistemati?no Šeste direktive 77/388 in na tej podlagi predvideti na?in izra?unavanja, ki objektivno odraža dejanski del vstopnih stroškov, ki se pripišejo vsaki od teh dveh dejavnosti.

Podpisi

* Jezik postopka: portugalščina.