



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

6 септември 2012 година *

„ДДС — Шеста директива — Член 17, параграф 2 и член 19 — Приспадания — Дължим или платен данък за услуги, получени от холдингово дружество — Услуги, имащи пряка, непосредствена и несъмнена връзка с извършени облагаеми сделки“

По дело C-496/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal Central Administrativo Sul (Португалия) с акт от 20 септември 2011 г., постъпил в Съда на 26 септември 2011 г., в рамките на производство по дело

Portugal Telecom SGPS SA

срещу

Fazenda Pública,

в присъствието на:

Ministério Público,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: г-н U. Lõhmus, председател на състав, г-н А. Ó Caoimh и г-н C. G. Fernlund (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Portugal Telecom SGPS SA, от A. Gonçalves Ferreira, advogado,

— за португалското правителство, от г-н L. Inez Fernandes, в качеството на представител,

— за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios и г-н P. Guerra e Andrade, в качеството на представители,

* Език на производството: португалски.

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 17, параграф 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Portugal Telecom SGPS SA (наричано по-нататък „Portugal Telecom“) и Fazenda Pública [Министерство на финансите] относно метода, който трябва да се използва, за да се определи подлежащата на приспадане сума от данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), на който лице платец е Portugal Telecom.

Правна уредба

Правна уредба на Съюза

- 3 Член 2, точка 1 от Шеста директива гласи:

„С [ДДС] се облага:

1. доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;
2. вносът на стоки“. [неофициален превод]

- 4 Член 4, параграф 1 от Шеста директива гласи:

„1. „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

2. Икономическа дейност по параграф 1 включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително дейност в областта на минното дело и селското стопанство, и упражняването на свободни професии. Използването на материално или нематериално имущество с цел получаването на редовен приход от него също се счита за икономическа дейност“. [неофициален превод]

- 5 Член 11 от Шеста директива определя облагаемата стойност по следния начин:

„На територията на страната

1. Данъчната основа е:

- a) при доставките на стоки и услуги, с изключение на посочените в букви б), в) и г) по-долу, всичко, което представлява възнаграждение, получено от или дължимо на доставчика, във връзка с доставката, от страна на купувача, получателя или трета страна, включително субсидиите, които са пряко свързани с цената на такива доставки;

[...]“. [неофициален превод]

- 6 Член 17 от Шеста директива се отнася до възникването и обхвата на правото на приспадане и предвижда по-конкретно следното:

- „1. Правото на приспадане възниква, когато подлежащият на приспадане данък стане изискуем.
2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:
- а) дължимия или платен на територията на страната [ДДС] за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

[...]

5. Що се отнася до стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки, попадащи в обхвата на параграфи 2 и 3, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане, така и за сделки, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане, приспада се само частта от [ДДС], която се отнася до първата категория сделки.

Тази част се определя в съответствие с член 19 за всички сделки, извършвани от данъчнозадълженото лице.

Обаче държавите членки могат:

- а) да разрешат на данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всяко направление на икономическата си дейност, при условие че за всяко от направленията се води отделна отчетност;
- б) да задължат данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всяко направление на икономическата си дейност и да води отделна отчетност за всяко от направленията;
- в) да разрешат или да задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането на база на използването на всички или на част от стоките и услугите;
- г) да разрешат или да задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането в съответствие с разпоредбата на първата алинея за всички стоки и услуги, използвани за всички сделки, посочени в нея;
- д) да предвидят за случаите, в които неподлежащият на приспадане от данъчнозадълженото лице [ДДС] е незначителен, той да бъде третиран като нулев.

[...]“. [неофициален превод]

- 7 Член 19 от Шеста директива установява правилата за изчисляване на подлежащата на приспадане част по следния начин:

„1. Подлежащата на приспадане част съгласно член 17, параграф 5, първа алинея представлява дробна величина:

— с числител общата сума без [ДДС] на годишния оборот от сделки, за които [ДДС] подлежи на приспадане съгласно член 17, параграфи 2 и 3, и

— знаменател общата сума без [ДДС] на годишния оборот от сделките, включени в числителя, и от сделките, за които [ДДС] не подлежи на приспадане. Държавите членки могат също да включват в знаменателя сумата на субсидиите освен посочените в член 11, част А, параграф 1, буква а).

Частта се определя на годишна база в процентно изражение със закръгляне до цифра, която не превишава следващото цяло число.

[...]

3. Временно определената част за дадена година се изчислява на база на сделките за предходната година. Ако няма такива сделки за предходната година или когато те са незначителни по размер, подлежащата на приспадане част се определя по предварителна оценка под надзора на данъчните власти от данъчнозадълженото лице въз основа на неговите собствени прогнози. Държавите членки обаче могат да запазят своите действащи понастоящем правила.

Приспаданията, основаващи се на такава предварителна част, се коригират, когато частта бъде окончателно изчислена през следващата година“. [неофициален превод]

Португалската правна уредба

Кодексът за данъка върху добавената стойност

8 Член 1 от Кодекса за данъка върху добавената стойност (Código do imposto sobre o valor acrescentado, наричан по-нататък „КДДС“) определя данъчната основа за ДДС. Членове 3 и 6 от този кодекс посочват необлагаемите сделки.

9 От своя страна член 9 от КДДС предвижда, че са освободени от данък:

„[...]

28. следните финансови и банкови сделки:

[...]

f) сделките, включително договарянето, свързани с дружествени дялове, акции, облигации или други ценни книжа, с изключение на управлението и отговорното пазене; това не се отнася за ценни книжа, установяващи права върху стоки;

[...]“.

10 Член 23 от КДДС в редакцията му, действаща за въпросната година (2000 г.), гласи:

„1. Когато в рамките на дейността си данъчнозадълженото лице осъществява доставки на стоки и услуги, за част от които няма право на приспадане, данъкът, платен върху покупките, се приспада само до процентната част на годишната стойност на сделките, за които има право на приспадане.

2. Независимо от разпоредбите на предходния параграф данъчнозадълженото лице може да извърши приспадане за всички или част от употребените стоки и услуги в зависимост от реалното им предназначение, при условие че предварително е уведомил главната дирекция за преки и непреки данъци, която има възможност да му наложи специални условия или да прекрати тази процедура в случай на значителни отклонения в облагането.

3. Данъчната администрация може да задължи платеща да изпълни изискванията по предходния параграф:

- a) когато данъчнозадълженото лице осъществява различни стопански дейности;
- b) когато прилагането на процедурата по параграф 1 води до значителни отклонения в облагането.

4. Специалната подлежаща на приспадане част съгласно параграф 1 се определя чрез дроб с числител годишния оборот (без ДДС) от доставките на стоки и услуги, за които не се предвижда право на приспадане на ДДС съгласно член 19 и член 20, параграф 1, и знаменател годишния оборот (без ДДС) от всички доставки на стоки и услуги, осъществени от данъчнозадълженото лице, включително освободените доставки и доставките извън приложното поле на ДДС, по-специално необлагаемите субсидии, които не са субсидии за оборудване.

5. За целите на изчислението по предходната точка не се вземат предвид доставките на дълготрайни материални активи, използвани за дейността на предприятието, както и сделките с недвижими имоти или финансовите сделки, съпътстващи осъществяваната от данъчнозадълженото лице дейност.

6. Подлежащата на приспадане част, предварително изчислена на базата на стойността на извършените през предходната година сделки, се коригира в съответствие с оборота за годината, към която се отнася; това налага коригиране и на направените приспадания, което се отразява в декларацията за последния период на съответната година.

7. Данъчнозадължените лица, които започват дейност или съществено я променят, могат да приспадат данъка на базата на предварително изчислена част, която се посочва в декларациите по членове 30 и 31.

8. За целите на изчисляването на подлежащата на приспадане част, полученото от дробта частно се закръглява нагоре до втория знак след десетичната запетая.

9. За целите на прилагането на разпоредбите на този член министърът на финансите и на планирането може да приеме във връзка с някои дейности за неизвършени сделките, които пораждат право на приспадане, или сделките, които не пораждат такова право, ако същите са незначителна част от общата стойност на оборота и процедурата по параграфи 2 и 3 е неприложима“.

Национална правна уредба на холдингите

- 11 *Sociedades gestoras de participações sociais* (наричани по-нататък „SGPS“) са холдингови дружества, уредени в Португалия с Декрет-закон № 495/88 от 30 декември 1988 г. (*Diário da República* I серия A, № 301 от 30 декември 1988 г.), изменен с Декрет-закон № 318/94 от 24 декември 1994 г. (*Diário da República* I, серия A, № 296 от 24 декември 1994 г., наричан по-нататък „Декрет-закон № 495/88“).

- 12 Член 1 от Декрет-закон № 495/88 гласи:

„1. [...] предмет на дейност на SGPS е единствено управлението на дялови участия в други дружества като непряка форма на упражняване на икономическа дейност.

2. По смисъла на този декрет-закон дяловото участие в дружество се счита за непряка форма на осъществяване на икономическата му дейност, когато това участие не е само инцидентно и съставлява поне 10 % от дружествения капитал, с право на глас, било пряко, било чрез дяловете в други дружества, в които SGPS има господстващо положение.

[...]“.

- 13 Съгласно член 4, параграф 1 от Декрет-закон № 495/88 SGPS имат право да извършват технически услуги по управление на всички или някои от дружествата, в които имат дялово участие от поне 10 % от капитала с право на глас, или по изключение на дружества, в които притежават дялово участие под 10 % с право на глас или с които са сключили „договор за управление“.
- 14 Член 4, параграф 2 от Декрет-закон № 495/88 предвижда, че доставката на услуги се урежда с писмен договор, в който се уточнява възнаграждение, което не може да надвишава съответната пазарна стойност.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 15 Portugal Telecom е SGPS. То предоставя технически услуги по управление на дружества, в които притежава част от дружествения капитал.
- 16 В рамките на тази дейност Portugal Telecom получава при условията на облагане с ДДС някои консултантски услуги. То фактурира (на същата цена) тези услуги на дъщерните си дружества.
- 17 За данъчната 2000 г. Portugal Telecom приспада пълния размер на ДДС, който е префактурирал, считайки, че облагаемите услуги, а именно техническите услуги по управление, обективно са свързани с използването на получените от него услуги.
- 18 В резултат на извършена проверка данъчната администрация приема, че Portugal Telecom няма право на пълно приспадане на платения по получени доставки ДДС и че трябва да приложи пропорционалния метод на приспадане. Поради това тя връчва на Portugal Telecom ревизионен акт, в който определеният коефициент за приспадане на платения по получени доставки ДДС е приблизително 25 %.
- 19 Portugal Telecom обжалва посочения ревизионен акт пред Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa. Този съд отхвърля жалбата в голямата ѝ част, като приема по същество, че основната цел на SGPS е извършването на освободени сделки. Доколкото може да се приеме, че наред с тези освободени сделки SGPS извършват съпътстващи дейности, които подлежат на данъчно облагане, а именно технически услуги по управление на всички или някои от дружествата, в които имат дялове, посоченият съд приема, че техническите услуги по управление са неотделими от управлението на дружествените дялове. Поради това той отсъжда, че за да се определи подлежащият на приспадане ДДС, трябва да се използва пропорционалният метод.
- 20 Portugal Telecom обжалва първоинстанционното решение пред Tribunal Central Administrativo Sul. В подкрепа на жалбата си поддържа, че с мотивите, изложени в обжалваното решение, се нарушават както националното право в областта на ДДС, така и член 17, параграф 2, буква а) от Шеста директива.
- 21 Доколкото облагаемите сделки, които Portugal Telecom е извършило във връзка с притежаваните от него дружествени дялове, се изразяват според това дружество в предоставяне на услуги, имащи пряка и непосредствена връзка с получените с оглед на неговата дейност услуги, то счита, че може да приспадне целия платен за получените доставки данък, като приложи за тази цел метода на реалното предназначение.

22 При тези обстоятелства Tribunal Central Administrativo Sul решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Изключва ли правилното тълкуване на член 17, параграф 2 от Шеста директива [...] възможността португалската данъчна администрация да задължи дружеството жалбоподател (холдинг) да използва пропорционалния метод на приспадане за целия платен за получени доставки ДДС, поради това че основният предмет на дейност на въпросното дружество е управление на дялови участия на други дружества, включително когато тези доставки (получените услуги) имат пряка, непосредствена и несъмнена връзка с облагаеми сделки (по предоставяне на услуги), извършени от това дружество в рамките на допустима от закона допълнителна дейност по предоставяне на технически услуги по управление?
- 2) Може ли субект, който има качеството на холдинг, данъчнозадължен е по ДДС за придобитите стоки и услуги, които впоследствие изцяло прехвърля, със съответно начисляване на ДДС, на дружествата, в които има дялове, и наред с основната си дейност (управление на дялови участия) извършва и съпътстваща дейност (предоставяне на услуги по техническо управление), да приспада целия платен за тези стоки и услуги данък, като приложи за тази цел метода на реалното предназначение, предвиден в член 17, параграф 2 от Шеста директива?“.

По преюдициалните въпроси

По допустимостта

- 23 Португалското правителство твърди преди всичко, че преюдициалното запитване е недопустимо.
- 24 То изтъква, че запитващата юрисдикция не е уточнила разглежданата в главното производство национална норма. Тази юрисдикция просто посочила членове 20 и 23 от КДДС, въпреки че първата от тези разпоредби е претърпяла редица изменения, а втората урежда голям брой въпроси, свързани с приспадането на ДДС. Освен това актът за преюдициално запитване не съдържа точни данни, що се отнася до правната уредба на холдингите.
- 25 Макар Съдът да можел, в рамките на въведеното с член 267 ДФЕС съдебно сътрудничество и въз основа на материалите по делото, да предостави на националната юрисдикция насоки за тълкуване, каквито той счита за полезни при преценката на действието на разпоредбите на правото на Съюза, все пак нито една част от акта за преюдициално запитване не съдържа точно посочване, дори лаконично, на разпоредбите от вътрешното португалско право, приложими в случая по главното производство.
- 26 Поради това португалското правителство счита, че установените празноти в акта за преюдициално запитване не позволяват на Съда да даде полезен отговор.
- 27 В това отношение сведенията, които трябва да се предоставят на Съда с акта за преюдициално запитване, следва да позволяват на Съда да даде полезни отговори на запитващата юрисдикция. За тази цел е необходимо националният съд да определи фактическата обстановка и правната уредба, в които се вписват задаваните от него въпроси, или най-малкото да разясни фактическите хипотези, на които се основават тези въпроси (вж. в този смисъл Решение от 31 март 2011 г. по дело Schröder, C-450/09, Сборник, стр. I-2497, точка 18 и Решение от 16 февруари 2012 г. по дело Varzim Sol, C-25/11, точка 30).

- 28 В случая в акта за преюдициално запитване се посочва, че що се отнася до приспадането на платения от жалбоподателя в главното производство ДДС, данъчната администрация налага пропорционалния метод, предвиден в член 23, параграф 1 от КДДС, докато жалбоподателят поддържа, че може да използва метода по член 17, параграф 2 от Шеста директива.
- 29 Тези сведения са достатъчни от гледна точка на съдебната практика, припомнена в точка 27 от настоящото решение. От това следва, че преюдициалното запитване е допустимо.

По съществуващото на спора

- 30 С преюдициалните въпроси, които следва да бъдат разгледани заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 17, параграфи 2 и 5 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че холдингово дружество като разглежданото в главното производство, което в рамките на дейност, съпътстваща основната му дейност по притежаване на целия или на част от дружествения капитал на дъщерните си дружества, получава стоки и услуги, които впоследствие фактурира на посочените дружества, има право да приспадне платения по получени доставки ДДС, като приложи метода по член 17, параграф 2 от Шеста директива, или пък може да бъде принудено от националната данъчна администрация да използва някой от методите по член 17, параграф 5 от същата директива.
- 31 В това отношение следва да се припомни, на първо място, че видно от постоянната практика на Съда холдинг, който има за единствен предмет на дейност придобиването на дялови участия в други дружества и не се намесва пряко или непряко в управлението на тези дружества, няма качеството на задължено по ДДС лице по смисъла на член 4 от Шеста директива и няма право на приспадане съгласно член 17 от Шеста директива, независимо от правата, които притежава в качеството си на акционер или съдружник (вж. Решение от 20 юни 1991 г. по дело Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Recueil, стр. I-3111, точка 17, Решение от 14 ноември 2000 г. по дело Floridienne и Berginvest, C-142/99, Recueil, стр. I-9567, точка 17 и Решение от 27 септември 2001 г. по дело Cibo Participations, C-16/00, Recueil, стр. I-6663, точка 18).
- 32 Самото придобиване на дружествени дялове и самото им притежаване не следва да се считат за икономически дейности по смисъла на Шеста директива, предоставящи на съответното лице качество на данъчнозадължено лице. В действителност самото придобиване на дялови участия в други дружества не представлява използване на имущество с цел получаването на редовен приход от него, доколкото евентуалният дивидент, плод на дяловото участие, е резултат от самото притежаване на въпросното имущество (вж. Решение от 22 юни 1993 г. по дело Sofitam, C-333/91, Recueil, стр. I-3513, точка 12, Решение от 6 февруари 1997 г. по дело Harnas & Helm, C-80/95, Recueil, стр. I-745, точка 15 и Решение по дело Cibo Participations, посочено по-горе, точка 19).
- 33 Това не е така, когато дяловото участие е съпроводено с пряка или непряка намеса в управлението на дружествата, в които е придобито участие, независимо от правата на притежателя на участието в качеството му на акционер или съдружник (Решение по дело Polysar Investments Netherlands, посочено по-горе, точка 14, Решение по дело Floridienne и Berginvest, посочено по-горе, точка 18, Решение по дело Cibo Participations, посочено по-горе, точка 20 и Решение от 29 октомври 2009 г. по дело SKF, C-29/08, Сборник, стр. I-10413, точка 30).
- 34 Намесата на холдинга в управлението на дружествата, в които е придобил дялово участие, представлява икономическа дейност по смисъла на член 4, параграф 2 от Шеста директива, доколкото тази намеса включва извършване на сделки, които подлежат на облагане с ДДС

съгласно член 2 от посочената директива, каквито са административните, финансовите, търговските и техническите услуги, които холдингът предоставя на дъщерните си дружества (Решение по дело *Cibo Participations*, посочено по-горе, точка 22).

- 35 На второ място, следва да се припомни и че предвиденото в член 17 и сл. от Шеста директива право на приспадане е неразделна част от механизма на ДДС и по принцип не може да се ограничава. То се упражнява незабавно по отношение на целия данък, начислен по получени доставки (вж. по-конкретно Решение от 6 юли 1995 г. по дело *BP Soupergaz*, C-62/93, Recueil, стр. I-1883, точка 18, Решение от 21 март 2000 г. по дело *Gabalfria* и др., C-110/98-C-147/98, Recueil, стр. I-1577, точка 43, Решение от 13 март 2008 г. по дело *Securenta*, C-437/06, Сборник, стр. I-1597, точка 24 и Решение от 4 юни 2009 г. по дело *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Сборник, стр. I-4629, точка 70). Всяко ограничение на правото на приспадане на ДДС има отражение върху равнището на данъчната тежест и трябва да се прилага по сходен начин във всички държави членки. Вследствие на това отклонения са допустими само в изрично предвидените в Шеста директива случаи (Решение от 11 юли 1991 г. по дело *Lennartz*, C-97/90, Recueil, стр. I-3795, точка 27 и Решение по дело *BP Soupergaz*, посочено по-горе, точка 18).
- 36 За да е възможно приспадане на ДДС, получените доставки трябва да имат пряка и непосредствена връзка с извършени доставки, пораждащи право на приспадане на ДДС. Поради това правото на приспадане на ДДС, с който са обложени получените доставки на стоки или услуги, предполага, че разходите, направени за получаването им, са част от елементите, формиращи цената на обложените извършени доставки, пораждащи право на приспадане (вж. Решение по дело *Cibo Participations*, посочено по-горе, точка 31, Решение от 26 май 2005 г. по дело *Kretztechnik*, C-465/03, Recueil, стр. I-4357, точка 35, Решение от 8 февруари 2007 г. по дело *Investrand*, C-435/05, Сборник, стр. I-1315, точка 23, Решение по дело *Securenta*, посочено по-горе, точка 27 и Решение по дело *SKF*, посочено по-горе, точка 57).
- 37 Прието е обаче, че е налице право на приспадане в полза на данъчнозадълженото лице дори при липса на пряка и непосредствена връзка между определена получена доставка и една или повече извършени доставки, пораждащи право на приспадане, когато разходите за въпросните услуги са част от общите разходи на това лице и като такива представляват елементи, формиращи цената на стоките или услугите, които то доставя. Разходи от този вид в действителност имат пряка и непосредствена връзка с цялостната икономическа дейност на данъчнозадълженото лице (вж. по-конкретно Решение по дело *Kretztechnik*, посочено по-горе, точка 36, Решение по дело *Investrand*, посочено по-горе, точка 24 и Решение по дело *SKF*, посочено по-горе, точка 58).
- 38 Що се отнася до режима, приложим към правото на приспадане, за да възникне предвиденото в член 17, параграф 2 от Шеста директива право на приспадане, получените стоки или услуги трябва да са в пряка и непосредствена връзка с извършените сделки, пораждащи право на приспадане. В това отношение е без значение крайната цел на данъчнозадълженото лице (вж. Решение от 8 юни 2000 г. по дело *Midland Bank*, C-98/98, Recueil, стр. I-4177, точка 20, Решение от 22 февруари 2001 г. по дело *Abbey National*, C-408/98, Recueil, стр. I-1361, точка 25 и Решение по дело *Cibo Participations*, посочено по-горе, точка 28).
- 39 Освен това Съдът е постановил, че член 17, параграф 5 от Шеста директива установява режима, който се прилага спрямо правото на приспадане на ДДС, когато данъкът се отнася до сделки, които се използват от данъчнозадълженото лице „както за сделки, попадащи в обхвата на параграфи 2 и 3, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане, така и за сделки, за които данъкът върху добавената стойност не подлежи на приспадане“, допускайки право на приспадане само за частта от ДДС, която се отнася до първата категория сделки. От тази разпоредба следва, че ако данъчнозадълженото лице използва стоки и услуги както за

сделки, за които данъкът подлежи на приспадане, така и сделки, за които не подлежи на приспадане, то може да приспадне само частта от ДДС, която се отнася до първата категория сделки (Решение по дело *Cibo Participations*, посочено по-горе, точки 28 и 34).

- 40 От тази съдебна практика следва, от една страна, че предвиденият в член 17, параграф 5 от Шеста директива режим на приспадане се отнася само до случаите, в които стоките и услугите са използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки, за които данъкът подлежи на приспадане, така и сделки, за които не подлежи на приспадане, тоест при стоки и услуги със смесена употреба, и от друга страна, че държавите членки могат да използват някой от посочените в член 17, параграф 5, трета алинея методи на приспадане само за такива стоки и услуги.
- 41 Обратно, стоките и услугите, които са използвани от данъчнозадълженото лице само за сделки, за които данъкът подлежи на приспадане, не попадат в обхвата на член 17, параграф 5 от Шеста директива, а във връзка с тях, що се отнася до режима на приспадане, се прилага член 17, параграф 2 от тази директива.
- 42 Накрая, Съдът е постановил, че съдържащите се в член 17, параграф 5 от Шеста директива правила се отнасят до платения по получени доставки ДДС, с който са обложени разходи, свързани само с икономически сделки, и че определянето на методите и критериите за разпределяне на сумата заплатен ДДС по получени доставки между икономически дейности и неикономически дейности по смисъла на Шеста директива е в правото на преценка на държавите членки, които при упражняването му трябва да имат предвид целта и структурата на тази директива и в тази връзка да предвидят начин за изчисляване, който обективно да отразява действителното съотношение на направените разходи по получени доставки за всяка от двете дейности (Решение по дело *Securenta*, посочено по-горе, точки 33 и 39).
- 43 Според Portugal Telecom националната данъчна администрация счита, че доколкото съпътстват основната дейност, техническите услуги по управление са неотделими от управлението на дружествените дялове. Поради това услугите, които SGPS получават и предоставят на своите дъщерни дружества, били считани, що се отнася до правото на приспадане, за смесени сделки и тази администрация наложила пропорционалния метод на приспадане.
- 44 В случай че позицията на данъчната администрация действително е описаната в предходната точка — нещо което запитващата юрисдикция трябва да провери, — следва да се напомни, че режимът на приспадане цели да освободи изцяло стопанския субект от тежестта на дължимия или платения ДДС в рамките на цялата му икономическа дейност. Общата система на ДДС следователно гарантира пълната неутралност при данъчното облагане на всички икономически дейности, независимо от техните цели или резултати, при условие че посочените дейности сами по себе си подлежат по принцип на облагане с ДДС (вж. посочените по-горе Решение по дело *Midland Bank*, точка 19, Решение по дело *Abbey National*, точка 24, Решение по дело *Cibo Participations*, точка 27, Решение по дело *Kretztechnik*, точка 34 и Решение по дело *Investrand*, точка 22).
- 45 Ако по отношение на получените услуги, взети като цяло, следва да се приеме, че имат пряка и непосредствена връзка с извършени сделки, за които данъкът подлежи на приспадане, съответното данъчнозадължено лице би имало на основание член 17, параграф 2 от Шеста директива право да приспадне целия ДДС, платен за получените услуги по главното производство. Въпросното право на приспадане не може да бъде ограничавано само поради това че заради предмета на дейност на посочените дружества или главната им дейност националната правна уредба разглежда облагаемите сделки като съпътстващи основната дейност.

- 46 Когато посочените услуги са използвани както за сделки, за които ДДС подлежи на приспадане, така и сделки, за които ДДС не подлежи на приспадане, приспада се само частта от ДДС, която се отнася до първата категория сделки, и държавите членки могат да предвидят някой от изброените в член 17, параграф 5 от Шеста директива методи за определяне на подлежащата на приспадане част.
- 47 Накрая, когато услугите са използвани както за икономически, така и за неикономически дейности, член 17, параграф 5 от Шеста директива не се прилага и методите на приспадане и разпределяне се определят от държавите членки в съответствие с посоченото в точка 42 от настоящото решение.
- 48 Запитващата юрисдикция е тази, която трябва да установи дали взети като цяло разглежданите в главното производство услуги имат пряка и непосредствена връзка с извършените сделки, за които данъкът подлежи на приспадане, или пък са използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки, за които данъкът подлежи на приспадане, така и за сделки, за които данъкът не подлежи на приспадане, или пък още дали тези услуги са използвани от това лице както за икономически, така и за неикономически дейности.
- 49 С оглед на всички изложени по-горе съображения, на поставените въпроси следва да се отговори, че член 17, параграфи 2 и 5 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че холдингово дружество като разглежданото в главното производство, което в рамките на дейността, съпътстваща основната му дейност по управление на дялове в дружества, в които притежава целия или част от дружествения капитал, получава стоки и услуги, които впоследствие фактурира на посочените дружества, има право да приспадне платения ДДС, при условие че получените услуги имат пряка и непосредствена връзка с извършени сделки, за които данъкът подлежи на приспадане. Когато посочените стоки и услуги са използвани от холдинговото дружество както за сделки, за които ДДС подлежи на приспадане, така и за сделки, за които не подлежи на приспадане, приспада се само частта от ДДС, която се отнася до първата категория сделки, и националната данъчна администрация може да предвиди някой от изброените в посочения член 17, параграф 5 методи за определяне на подлежащата на приспадане част. Когато посочените стоки и услуги са използвани както за икономически, така и за неикономически дейности, член 17, параграф 5 от Шеста директива не се прилага и методите на приспадане и разпределяне се определят от държавите членки, които при упражняването на това правомощие трябва да държат сметка за целта и общата система на Шеста директива и в тази връзка да предвидят начин на изчисляване, отразяващ обективно действителното съотношение на направените разходи за всяка от тези две дейности.

По съдебните разноски

- 50 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

Член 17, параграфи 2 и 5 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа трябва да се тълкува в смисъл, че холдингово дружество като разглежданото в главното производство, което в рамките на дейността, съпътстваща основната му дейност по управление на дялове в дружества, в които притежава целия или част от дружествения

капитал, получава стоки и услуги, които впоследствие фактурира на посочените дружества, има право да приспадне платения данък върху добавената стойност, при условие че получените услуги имат пряка и непосредствена връзка с извършени сделки, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане. Когато посочените стоки и услуги са използвани от холдинговото дружество както за сделки, за които данъкът върху добавената стойност подлежи на приспадане, така и за сделки, за които не подлежи на приспадане, приспада се само частта от данъка върху добавената стойност, която се отнася до първата категория сделки, и националната данъчна администрация може да предвиди някой от изброените в посочения член 17, параграф 5 методи за определяне на подлежащата на приспадане част. Когато посочените стоки и услуги са използвани както за икономически, така и за неикономически дейности, член 17, параграф 5 от Шеста директива 77/388 не се прилага и методите на приспадане и разпределяне се определят от държавите членки, които при упражняването на това правомощие трябва да държат сметка за целта и общата система на Шеста директива 77/388 и в тази връзка да предвидят начин на изчисляване, отразяващ обективно действителното съотношение на направените разходи за всяка от тези две дейности.

Подписи