



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

6. september 2012*

»Moms — sjette direktiv — artikel 17, stk. 2, og artikel 19 — fradrag — afgift, der skyldes eller er erlagt for tjenesteydelser, som et holdingselskab erhverver — tjenesteydelser, der har en direkte, umiddelbar og klar tilknytning til afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled«

I sag C-496/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Tribunal Central Administrativo Sul (Portugal) ved afgørelse af 20. september 2011, indgået til Domstolen den 26. september 2011, i sagen:

Portugal Telecom SGPS SA

mod

Fazenda Pública,

procesdeltager:

Ministério Público,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, U. Löhmus, og dommerne A. Ó Caoimh og C.G. Fernlund (refererende dommer),

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Portugal Telecom SGPS SA ved advogado A. Gonçalves Ferreira
- den portugisiske regering ved L. Inez Fernandes, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved L. Lozano Palacios og P. Guerra e Andrade, som befuldmægtigede,

* Processprog: portugisisk.

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).
- 2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Portugal Telecom SGPS SA (herefter »Portugal Telecom«) og Fazenda Pública vedrørende den metode, som skulle anvendes til at fastlægge det beløb, der skulle fradrages i den merværdiafgift (herefter »moms«), som påhvilede Portugal Telecom.

Retsforskrifter

EU-retlige forskrifter

- 3 Sjette direktivs artikel 2 har følgende ordlyd:

»[Moms] pålægges:

1. levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab
2. indførsel af goder.«

- 4 Sjette direktivs artikel 4 bestemmer:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

- 5 I henhold til sjette direktivs artikel 11 fastlægges den beskatningsmæssige værdi således:

»A. I indlandet

1. Beskatningsgrundlaget er:

- a) ved levering af goder og tjenesteydelser, bortset fra de under litra b), c) og d) omhandlede, den samlede modværdi, som leverandøren eller tjenesteyderen modtager eller vil modtage af køberen, aftageren eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris

[...]«

6 Sjette direktivs artikel 17 fastsætter regler for fradragsrettens indtræden og omfang og bestemmer bl.a.:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [moms], som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[...]

5. For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af [momsen], der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

Medlemsstaterne kan dog:

a) give den afgiftspligtige person tilladelse til at fastsætte en pro ratasats for hver sektor inden for sin virksomhed, såfremt der føres særskilte regnskaber for hver af disse sektorer

b) påbyde den afgiftspligtige person at fastsætte en pro rata-sats for hver sektor inden for sin virksomhed og at føre særskilte regnskaber for hver af disse sektorer

c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og ydelserne benyttes

d) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget i overensstemmelse med den i første afsnit anførte regel for samtlige goder og tjenesteydelser benyttet til alle de omhandlede transaktioner

e) fastsætte, at såfremt den [moms], som den afgiftspligtige person ikke kan fradrage, er af ringe størrelse, skal den ikke tages i betragtning

[...]«

7 Sjette direktivs artikel 19 fastsætter regler for beregning af pro rata-satsen for fradraget således:

»1. Pro rata-satsen for det fradrag, der er fastsat i artikel 17, stk. 5, første afsnit, fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som:

— i tælleren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, [momsen] ikke medregnet, i forbindelse med transaktioner, for hvilke der er fradragsret i henhold til artikel 17, stk. 2 og 3

— i nævneren har den samlede størrelse af den årlige omsætning, [momsen] ikke medregnet, i forbindelse med de transaktioner, som er opført i tælleren, samt i forbindelse med transaktioner, for hvilke der ikke er fradragsret; medlemsstaterne kan i nævneren endvidere medtage andre tilskud end de i artikel 11, punkt A, stk. 1, litra a), omhandlede.

Pro rata-satsen beregnes på årsbasis og fastsættes i procenter, der afrundes opad til et tal, der ikke overstiger det nærmeste hele tal.

[...]

3. Den pro rata-sats, som foreløbig er gældende for et år, er den sats, der beregnes på grundlag af transaktionerne i det foregående år. Såfremt et sådant grundlag ikke foreligger eller ikke er tilstrækkeligt oplysende, fastsættes en foreløbig pro rata-sats skønsmæssigt af den afgiftspligtige person under administrationens kontrol. Medlemsstaterne kan dog opretholde de for tiden gældende regler.

Fastsættelsen af den endelige pro rata-sats, der for hvert år beregnes i løbet af det følgende år, medfører en berigtigelse af de fradrag, der er foretaget på grundlag af de foreløbige pro rata-satser.«

Portugisisk ret

Lov om merværdiafgift

8 Artikel 1 i Código do imposto sobre o valor acrescentado (lov om merværdiafgift, herefter »CIVA«) fastsætter beskatningsgrundlaget for moms. Denne lovs artikel 3 og 6 omhandler tilfælde af ikke-beskatning.

9 CIVA's artikel 9 bestemmer, at bl.a. følgende er fritaget for afgift:

»[...]

28. Følgende bank- og finansieringstransaktioner:

[...]

f) transaktioner og tjenesteydelser, herunder forhandlinger, med undtagelse af forvaring og forvaltning i forbindelse med aktier, andele i selskaber eller andre sammenslutninger, obligationer og andre adkomstbeviser, bortset fra varerepræsentativer

[...]«

10 CIVA's artikel 23, i den i det omhandlede skatteår (2000) gældende affattelse, fastsætter:

»1. Når en afgiftspligtig person i forbindelse med udøvelsen af sin virksomhed foretager levering af goder eller tjenesteydelser, hvoraf en del ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den procentdel af afgiften, der forholdsmæssigt svarer til det årlige beløb for transaktioner, der giver ret til fradrag.

2. Uanset bestemmelserne i stk. 1 kan den afgiftspligtige person foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og ydelserne faktisk benyttes, på betingelse af, at skattedirektoratet for direkte og indirekte beskatning gives forudgående meddelelse, og uden at det berører sidstnævntes mulighed for at pålægge særlige vilkår eller afslutte denne procedure i tilfælde af, at der konstateres en væsentlig forvriddning af afgiftsbelastningen.

3. Skatte- og afgiftsmyndighederne kan pålægge den afgiftspligtige person at gå frem i overensstemmelse med det foregående stykke:

a) når den afgiftspligtige udøver forskellige former for økonomisk virksomhed

b) når anvendelsen af den i stk. 1 omhandlede procedure fører til en væsentlig forvridding af afgiftsbelastningen.

4. Den i stk. 1 omhandlede procentdel fremkommer ved, at der opstilles en brøk, som i tælleren har det årlige omsætningsbeløb, merværdiafgiften ikke medregnet, i forbindelse med levering af goder og tjenesteydelser, som giver ret til fradrag i henhold til artikel 19 og artikel 20, stk. 1, og i nævneren har det årlige omsætningsbeløb, merværdiafgiften ikke medregnet, for samtlige de transaktioner, den afgiftspligtige person har udført, heri indbefattet fritagne transaktioner og transaktioner, der ikke er omfattet af merværdiafgiftens anvendelsesområde, herunder ikke-afgiftsbelagte tilskud, som ikke udgør støtte til anlægsinvesteringer.

5. Ved den i stk. 4 omhandlede beregning ses der imidlertid bort fra levering af anlægsaktiver benyttet af den afgiftspligtige person i hans virksomhed og fra transaktioner vedrørende fast ejendom eller finansielle transaktioner, som har karakter af bivirksomhed i forhold til den afgiftspligtige persons virksomhedsudøvelse.

6. Den pro rata-sats for fradrag, som beregnes foreløbig på grundlag af beløbet for de i det foregående år udførte transaktioner, berigtiges i overensstemmelse med beløbene i det skatteår, som de er omfattet af, hvilket indebærer, at der skal foretages en tilsvarende berigtigelse af de foretagne fradrag, som skal fremgå af angivelsen for den sidste periode i det pågældende år.

7. Afgiftspligtige personer, som påbegynder virksomheden eller ændrer den væsentligt, kan fradrage afgiften på grundlag af en foreløbig fastsat pro rata-sats, der skal anføres i de i artikel 30 og 31 omhandlede angivelser.

8. Pro rata-satsen for fradrag fastsættes ved at afrunde kvotienten opad til nærmeste hundrededel.

9. Med henblik på anvendelse af bestemmelserne i denne artikel kan ministeren for finanser og planlægning for så vidt angår visse former for virksomhed anse de transaktioner, der giver ret til fradrag, eller de transaktioner, der ikke giver en sådan ret, for ikke-eksisterende, såfremt de udgør en ubetydelig del af den samlede omsætning, og såfremt den i stk. 2 og 3 fastsatte procedure viser sig umulig at gennemføre i praksis.«

Nationale bestemmelser om holdingselskaber

11 *Sociedades gestoras de participações sociais* (herefter »SGPS'erne«) er holdingselskaber, som i Portugal er reguleret ved lovdekret nr. 495/88 af 30. december 1988 (*Diário da República* I, serie A, nr. 301 af 30.12.1988), som ændret ved lovdekret nr. 318/94 af 24. september 1994 (*Diário da República* I, serie A, nr. 296 af 24.12.1994, herefter »lovdekret nr. 495/88«).

12 Artikel 1 i lovdekret nr. 495/88 bestemmer:

»1. [...] SGPS'erne har udelukkende til formål at forvalte andre selskabers kapitalandele som en indirekte form for udøvelse af økonomisk virksomhed.

2. I dette lovdekret anses besiddelse af kapitalandele i et selskab for en form for indirekte udøvelse af dette selskabs økonomiske virksomhed, når den ikke udelukkende forekommer lejlighedsvis, og når den mindst omfatter 10% af selskabskapitalen, med stemmeret, enten direkte eller gennem andele i andre selskaber, hvor SGPS'erne har en dominerende indflydelse.

[...]«

- 13 I henhold til artikel 4, stk. 1, i lovdekret nr. 495/88 har SGPS'erne tilladelse til at levere tekniske administrations- og ledelsesydelser til samtlige eller visse selskaber, hvori de besidder en andel på mindst 10% af kapitalen, med stemmeret, eller undtagelsesvis til de selskaber, hvori de har en andel på under 10%, med stemmeret, eller til de selskaber, som de har indgået en »subordinationsaftale« med.
- 14 Artikel 4, stk. 2, i lovdekret nr. 495/88 bestemmer, at leveringen af tjenesteydelser skal fremgå af en skriftlig kontrakt, hvori skal angives et vederlag herfor, som ikke må overstige markedsværdien.

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

- 15 Portugal Telecom er en SGPS. Det leverer tekniske administrations- og ledelsesydelser til de selskaber, hvori det besidder en del af selskabskapitalen.
- 16 I forbindelse med disse transaktioner erhvervede Portugal Telecom visse konsulenttydelser under momsordningen. Selskabet fakturerede disse ydelser til sine datterselskaber til samme pris, som det havde erhvervet dem for, med tillæg af moms.
- 17 I skatteåret 2000 fradrog Portugal Telecom hele den erlagte moms i den indgående moms, idet selskabet antog, at de afgiftspligtige transaktioner, nemlig de tekniske administrations- og ledelsesydelser, objektivt henhørte under benyttelsen af de tilsvarende erhvervede ydelser.
- 18 Efter en kontrol, der blev gennemført af skatte- og afgiftsmyndighederne, fandt sidstnævnte, at Portugal Telecom ikke kunne foretage fuldt fradrag for den indgående moms, som blev opkrævet for de erhvervede ydelser, men at selskabet skulle anvende pro rata-fradragsmetoden. Som følge heraf meddelte myndighederne Portugal Telecom en afgiftsansættelse, hvori den fradragsberettigede procentdel af den indgående moms var blevet fastsat til ca. 25%.
- 19 Portugal Telecom anlagde sag til prøvelse af denne afgiftsansættelse ved Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa. Denne domstol gav i det væsentlige ikke Portugal Telecom medhold, idet den i det væsentlige fandt, at SGPS'ernes grundlæggende formål er at gennemføre transaktioner, som er fritaget for afgift. I det omfang, at det foruden disse transaktioner kan tillades, at der accessorisk gennemføres momspligtige transaktioner i form af levering af tekniske administrations- og ledelsesydelser til samtlige eller visse af de selskaber, hvori der besiddes andele, fandt denne domstol, at levering af tekniske administrations- og ledelsesydelser ikke kan adskilles fra forvaltning af selskabsandele. Følgelig fastslog den, at den metode, som skal anvendes til at fastsætte størrelsen af den fradragsberettigede moms, er pro rata-fradragsmetoden.
- 20 Portugal Telecom appellerede den i første instans truffede afgørelse til Tribunal Central Administrativo Sul. Til støtte for denne appel har selskabet gjort gældende, at den retlige begrundelse i førsteinstansafgørelsen både tilsidesætter den nationale momslovgivning og sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra a).
- 21 For så vidt som de afgiftspligtige transaktioner, som Portugal Telecom gennemførte i forhold til de selskabsandele, det besidder, ifølge selskabet udgør levering af tjenesteydelser, der har en direkte og umiddelbar tilknytning til de tjenesteydelser, der blev erhvervet med henblik på at levere dem, er dette selskab af den opfattelse, at det fuldt ud kan fradrage den i forbindelse med erhvervelserne erlagte moms ved at bruge metoden for den faktiske anvendelse.
- 22 På denne baggrund har Tribunal Central Administrativo Sul besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er en korrekt fortolkning af [sjette direktivs] artikel 17, stk. 2, [...] til hinder for, at de portugisiske skattemyndigheder pålægger appellanten, der er et holdingselskab, at anvende metoden med pro rata-fradrag på hele den indgående moms, selskabet har erlagt af sine inputs, fordi selskabets

hovedformål er forvaltning af andele i andre selskaber, selv om disse inputs (erhvervede tjenesteydelser) har en direkte, umiddelbar og klar tilknytning til afgiftspligtige transaktioner – tjenesteydelser – der leveres efterfølgende inden for en lovlig biaktivitet bestående i levering af tekniske ledelsesydelser?

- 2) Kan en enhed, der har egenskab af holdingselskab, og som er undergivet moms af erhvervelser af goder og tjenesteydelser, som efterfølgende med momsangivelsen fuldt ud faktureres de selskaber, hvori enheden besidder andele, idet disse transaktioner har karakter af en biaktivitet – levering af tekniske administrations- og ledelsesydelser – i forhold til hovedaktiviteten – forvaltning af selskabsandele – fradrage hele den moms, der er erlagt af disse erhvervelser, ved anvendelse af den fradragsmetode, hvorefter der tages hensyn til den faktiske anvendelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 17, stk. 2?»

Om de præjudicielle spørgsmål

Formaliteten

- 23 Den portugisiske regering har principalt gjort gældende, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling.
- 24 Den har gjort gældende, at den forelæggende ret ikke præcist har identificeret den i hovedsagen omhandlede nationale retsforskrift. Den forelæggende ret begrænser sig til at henvise til CIVA's artikel 20 og 23, selv om den første af disse bestemmelser har været genstand for forskellige affattelser, og den anden regulerer et stort antal spørgsmål om momsfradrag. I øvrigt indeholder forelæggelsesafgørelsen ingen nøjagtig angivelse for så vidt angår den nationale lovgivning om holdingselskaber.
- 25 Selv om Domstolen inden for rammerne af det ved artikel 267 TEUF indførte judicielle samarbejde på grundlag af sagens akter kan forsyne den nationale ret med de fortolkningselementer, som forekommer den at være nyttige ved bedømmelsen af virkningerne af de EU-retlige bestemmelser, er der imidlertid ingen del af forelæggelsesafgørelsen, der indeholder en præcis eller endog sammenfattet angivelse af de i hovedsagen omhandlede nationale portugisiske retsforskrifter.
- 26 Ifølge den portugisiske regering gør de i forelæggelsesafgørelsen konstaterede mangler det følgelig ikke muligt for Domstolen at give en hensigtsmæssig besvarelse.
- 27 Hvad angår de oplysninger, som skal gives til Domstolen inden for rammerne af en forelæggelsesafgørelse, tjener disse oplysninger i denne henseende til at sætte Domstolen i stand til at give den forelæggende ret hensigtsmæssige svar. Med henblik herpå er det nødvendigt, at den nationale ret afgrænser den faktiske og retlige baggrund, som spørgsmålene er omfattet af, eller i det mindste forklarer de faktiske situationer, som de nævnte spørgsmål har grundlag i (jf. i denne retning dom af 31.3.2011, sag C-450/09, Schröder, Sml. I, s. 2497, præmis 18, og af 16.2.2012, sag C-25/11, Varzim Sol, præmis 30).
- 28 I det foreliggende tilfælde fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at skatte- og afgiftsmyndigheden for så vidt angår fradraget for den moms, som sagsøgeren i hovedsagen har erlagt i et tidligere omsætningsled, påbyder den i CIVA's artikel 23, stk. 1, fastsatte pro rata-metode, hvorimod sagsøgeren har gjort gældende, at selskabet kan anvende den i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, fastsatte metode.
- 29 Disse forhold er tilstrækkelige i lyset af den i denne doms præmis 27 nævnte retspraksis. Det følger heraf, at anmodningen om præjudiciel afgørelse kan antages til realitetsbehandling.

Om realiteten

- 30 Med sine præjudicielle spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, skal fortolkes således, at et holdingselskab som det i hovedsagen omhandlede, der ved siden af sin hovedaktivitet, som består i hel eller delvis besiddelse af datterselskabernes aktiekapital, erhverver goder og tjenesteydelser, som det efterfølgende fakturerer til de nævnte selskaber, er berettiget til at fradrage beløbet på den indgående moms ved at anvende den i sjette direktivs artikel 17, stk. 2, fastsatte metode, eller af den nationale skatte- og afgiftsmyndighed kan påbydes at anvende en af de i samme direktivs artikel 17, stk. 5, fastsatte metoder.
- 31 I denne henseende skal for det første bemærkes, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at et holdingselskab, hvis eneste formål er at besidde kapitalinteresser i andre virksomheder, uden at det direkte eller indirekte griber ind i administrationen af disse virksomheder – bortset fra, hvad der følger af de rettigheder, holdingselskabet har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager – ikke er en afgiftspligtig person som omhandlet i sjette direktivs artikel 4 og ikke har ret til fradrag i henhold til sjette direktivs artikel 17 (jf. dom af 20.6.1991, sag C-60/90, Polysar Investments Netherlands, Sml. I, s. 3111, præmis 17, af 14.11.2000, sag C-142/99, Floridienne og Berginvest, Sml. I, s. 9567, præmis 17, og af 27.9.2001, sag C-16/00, Cibo Participations, Sml. I, s. 6663, præmis 18).
- 32 Den blotte erhvervelse eller indehavselse af selskabsandele skal ikke anses for en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand, som indebærer, at den, der udøver virksomheden, bliver afgiftspligtig. Det forhold i sig selv, at der erhverves kapitalinteresser i andre virksomheder, udgør nemlig ikke en udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af varige indtægter, idet et eventuelt udbytte, som kapitalandelen afkaster, kun er en følge af ejendomsretten til godet (jf. dom af 22.6.1993, sag C-333/91, Sofitam, Sml. I, s. 3513, præmis 12, og af 6.2.1997, sag C-80/95, Harnas & Helm, Sml. I, s. 745, præmis 15, samt Cibo Participations-dommen, præmis 19).
- 33 Det forholder sig anderledes, når der samtidig med besiddelsen af kapitalandele sker direkte eller indirekte indgriben i administrationen af de selskaber, hvori kapitalandelene besiddes, bortset fra, hvad der følger af de rettigheder, indehaveren af kapitalandelene har i sin egenskab af aktionær eller selskabsdeltager (jf. dommen i sagen Polysar Investments Netherlands, præmis 14, Floridienne og Berginvest-dommen, præmis 18, og Cibo Participations-dommen, præmis 20, samt dom af 29.10.2009, sag C-29/08, SKF, Sml. I, s. 10413, præmis 30).
- 34 Et holdingselskabs indgriben i administrationen af selskaber, som det har erhvervet kapitalandele i, er en økonomisk virksomhed i sjette direktivs artikel 4, stk. 2's forstand, for så vidt som denne indgriben indebærer iværksættelse af transaktioner, der er undergivet moms i henhold til direktivets artikel 2, såsom holdingselskabets levering af administrative, finansielle, kommercielle og tekniske tjenesteydelser til dets datterselskab (Cibo Participations-dommen, præmis 22).
- 35 Det skal for det andet ligeledes bemærkes, at fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17 ff. udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Soupergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18, af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 - C-147/98, Gabalfrisa m.fl., Sml. I, s. 1577, præmis 43, af 13.3.2008, sag C-437/06, Securenta, Sml. I, s. 1597, præmis 24, og af 4.6.2009, sag C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, Sml. I, s. 4629, præmis 70). Enhver begrænsning af fradragsretten har betydning for afgiftsbyrdens størrelse og skal finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater. Undtagelser er derfor kun tilladt i de tilfælde, som sjette direktiv udtrykkeligt indeholder bestemmelse om (dom af 11.7.1991, sag C-97/90, Lennartz, Sml. I, s. 3795, præmis 27, og BP Soupergaz-dommen, præmis 18).

- 36 Fradragsretten for moms forudsætter, at transaktionerne i tidligere omsætningsled skal have en direkte og umiddelbar tilknytning til de transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag. Således er retten til at fradrage den indgående moms, der er erlagt for disse goder og tjenesteydelser, betinget af, at udgifterne til erhvervelse af disse indgår blandt omkostningselementerne i prisen for de afgiftspligtige transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag (jf. *Cibo Participations-dommen*, præmis 31, dom af 26.5.2005, sag C-465/03, *Kretztechnik*, Sml. I, s. 4357, præmis 35, og af 8.2.2007, sag C-435/05, *Investrand*, Sml. I, s. 1315, præmis 23, samt *Securenta-dommen*, præmis 27, og *SKF-dommen*, præmis 57).
- 37 Den afgiftspligtige har imidlertid ligeledes ret til fradrag, når udgifterne til de omhandlede tjenesteydelser indgår i den pågældendes generalomkostninger og dermed er omkostningselementer i prisen på de goder og tjenesteydelser, som vedkommende leverer, selv om der ikke er nogen direkte og umiddelbar tilknytning mellem en bestemt indgående transaktion og én eller flere udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Sådanne omkostninger har således en direkte og umiddelbar tilknytning til hele den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed (jf. bl.a. *Kretztechnik-dommen*, præmis 36, *Investrand-dommen*, præmis 24, og *SKF-dommen*, præmis 58).
- 38 Hvad angår reglerne for fradragsretten forudsætter fradragsretten efter sjette direktivs artikel 17, stk. 2, at de erhvervede goder eller tjenesteydelser har en direkte og umiddelbar tilknytning til de udgående transaktioner, der giver ret til fradrag. Herved er det endelige mål, som den afgiftspligtige søger at nå, uden betydning (jf. dom af 8.6.2000, sag C-98/98, *Midland Bank*, Sml. I, s. 4177, præmis 20, og af 22.2.2001, sag C-408/98, *Abbey National*, Sml. I, s. 1361, præmis 25, samt *Cibo Participations-dommen*, præmis 28).
- 39 Domstolen har desuden fastslået, at sjette direktivs artikel 17, stk. 5, fastsætter reglerne for fradragsretten for moms, når denne vedrører de indgående transaktioner, som den afgiftspligtige person benytter »såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag«, idet fradragsretten er begrænset til den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner. Det følger af denne bestemmelse, at såfremt goder og tjenesteydelser af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret dertil, kan den pågældende kun fradrage den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner (*Cibo Participations-dommen*, præmis 28 og 34).
- 40 Det fremgår af denne retspraksis, at den i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, fastsatte fradragsordning for det første kun omfatter de tilfælde, hvor goderne og ydelserne af en afgiftspligtig person benyttes såvel til økonomiske transaktioner, der giver ret til fradrag, som til økonomiske transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, dvs. goder og ydelser med blandet benyttelse, og at medlemsstaterne for det andet kun kan anvende en af fradragsmetoderne i artikel 17, stk. 5, tredje afsnit, på de nævnte goder og ydelser.
- 41 Derimod er goder og ydelser, som af den afgiftspligtige person kun benyttes til at gennemføre økonomiske transaktioner, der giver ret til fradrag, ikke omfattet af anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 17, stk. 5, men henhører for så vidt angår fradragsordningen under dette direktivs artikel 17, stk. 2.
- 42 Endelig har Domstolen fastslået, at reglerne i sjette direktivs artikel 17, stk. 5, vedrører indgående moms, der er blevet pålagt udgifter, som udelukkende er knyttet til økonomiske transaktioner, og at fastsættelsen af metoder og kriterier med henblik på fordelingen af den indgående moms mellem økonomisk virksomhed og ikke-økonomisk virksomhed, jf. sjette direktiv, henhører under medlemsstaternes skønsbeføjelse, idet medlemsstaterne under udøvelsen af denne beføjelse skal tage hensyn til dette direktivs formål og opbygning og herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til hver af disse to former for virksomhed (*Securenta-dommen*, præmis 33 og 39).

- 43 Portugal Telecom har gjort gældende, at den nationale skatte- og afgiftsmyndighed er af den opfattelse, at leveringen af tekniske administrations- og ledelsesydelser, henset til dens sekundære karakter i forhold til hovedaktiviteten, ikke kan adskilles fra forvaltningen af selskabsandelene. De ydelser, som SGPS'erne erhvervede og leverede til deres datterselskaber, anses dermed for blandede transaktioner med henblik på retten til momsfradrag, og denne myndighed påbyder pro rata-fradragsmetoden.
- 44 I det tilfælde, hvor skatte- og afgiftsmyndighedens standpunkt er den i foregående præmis beskrevne, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve, bemærkes, at fradragsordningen tilsigter helt at aflaste den afgiftspligtige for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer derfor, at afgiftsbyrden er fuldstændig neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv grundlæggende er momspligtig (jf. Midland Bank-dommen, præmis 19, Abbey National-dommen, præmis 24, Cibo Participations-dommen, præmis 27, Kretztechnik-dommen, præmis 34, og Investstrand-dommen, præmis 22).
- 45 I det tilfælde, hvor de i tidligere omsætningsled erhvervede ydelser skal anses for i deres helhed at have en direkte og umiddelbar tilknytning til økonomiske transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag, er den pågældende afgiftspligtige person i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2, berettiget til fuldt ud at fradrage den indgående moms, som blev erlagt for erhvervelsen af de i hovedsagen omhandlede ydelser. Denne fradragsret kan ikke begrænses alene med den begrundelse, at den nationale lovgivning under henvisning til de nævnte selskabers formål eller deres samlede aktivitet klassificerer de afgiftspligtige transaktioner som værende sekundære i forhold til hovedaktiviteten.
- 46 Når de nævnte ydelser benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner, og det er tilladt for medlemsstaterne at fastsætte en af de metoder for beregning af fradragsretten, der er opregnet i sjette direktivs artikel 17, stk. 5.
- 47 Når ydelserne benyttes såvel til økonomisk som ikke-økonomisk virksomhed, finder sjette direktivs artikel 17, stk. 5, endelig ikke anvendelse, og fradrags- og fordelingsmetoderne defineres af medlemsstaterne i overensstemmelse med det i denne doms præmis 42 anførte.
- 48 Det tilkommer den forelæggende ret at fastslå, om de i hovedsagen omhandlede ydelser i deres helhed har en direkte og umiddelbar tilknytning til de økonomiske transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag, eller om disse ydelser af den afgiftspligtige person benyttes såvel til økonomiske transaktioner, der giver ret til fradrag, som til økonomiske transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, eller desuden om disse ydelser af den afgiftspligtige person benyttes såvel til økonomiske som ikke-økonomiske transaktioner.
- 49 Det fremgår af samtlige disse betragtninger, at de forelagte spørgsmål skal besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, skal fortolkes således, at et holdingselskab som det i hovedsagen omhandlede, der ved siden af sin hovedaktivitet – som består i forvaltning af andele i de selskaber, hvori det besidder hele eller en del af selskabskapitalen – erhverver goder og tjenesteydelser, som det efterfølgende fakturerer til de nævnte selskaber, er berettiget til at fradrage beløbet på den indgående moms under betingelse af, at de i tidligere omsætningsled erhvervede ydelser har en direkte og umiddelbar tilknytning til økonomiske transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag. Når de nævnte goder og ydelser af holdingselskabet benyttes såvel til økonomiske transaktioner, der giver ret til fradrag, som til økonomiske transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af momsen, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner, og det er tilladt for den nationale afgiftsmyndighed at fastsætte en af de metoder for fastlæggelse af fradragsretten, der er opregnet i nævnte artikel 17, stk. 5. Når de nævnte goder og ydelser benyttes såvel til økonomisk som ikke-økonomisk virksomhed, finder sjette direktivs artikel 17, stk. 5, ikke anvendelse, og fradrags- og fordelingsmetoderne defineres af medlemsstaterne, der under

udøvelsen af denne beføjelse skal tage hensyn til sjette direktivs formål og opbygning og herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til hver af disse to former for virksomhed.

Sagens omkostninger

- 50 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Sjette Afdeling) for ret:

Artikel 17, stk. 2 og 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at et holdingselskab som det i hovedsagen omhandlede, der ved siden af sin hovedaktivitet – som består i forvaltning af andele i de selskaber, hvori det besidder hele eller en del af selskabskapitalen – erhverver goder og tjenesteydelser, som det efterfølgende fakturerer til de nævnte selskaber, er berettiget til at fradrage beløbet på den indgående merværdiafgift under betingelse af, at de i tidligere omsætningsled erhvervede ydelser har en direkte og umiddelbar tilknytning til økonomiske transaktioner i senere omsætningsled, der giver ret til fradrag. Når de nævnte goder og ydelser af holdingselskabet benyttes såvel til økonomiske transaktioner, der giver ret til fradrag, som til økonomiske transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner, og det er tilladt for den nationale afgiftsmyndighed at fastsætte en af de metoder for fastlæggelse af fradragsretten, der er opregnet i nævnte artikel 17, stk. 5. Når de nævnte goder og ydelser benyttes såvel til økonomisk som ikke-økonomisk virksomhed, finder artikel 17, stk. 5, i sjette direktiv 77/388 ikke anvendelse, og fradrags- og fordelingsmetoderne defineres af medlemsstaterne, der under udøvelsen af denne beføjelse skal tage hensyn til formålet med og opbygningen af sjette direktiv 77/388 og herved fastsætte en beregningsmetode, som objektivt afspejler, hvilken del af de forudgående udgifter der reelt skal henføres til hver af disse to former for virksomhed.

Underskrifter