



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 6 września 2012 r. *

VAT — Szósta dyrektywa — Artykuł 17 ust. 2 i art. 19 — Odliczenia — Podatek należny lub naliczony za usługi nabyte przez spółkę holdingową — Usługi pozostające w bezpośrednim, ścisłym i niewątpliwym związku z transakcjami podlegającymi opodatkowaniu

W sprawie C-496/11

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Tribunal Central Administrativo Sul (Portugalia) postanowieniem z dnia 20 września 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 26 września 2011 r., w postępowaniu:

Portugal Telecom SGPS SA

przeciwko

Fazenda Pública,

przy udziale:

Ministério Público,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: U. Løhmus, prezes izby, A. Ó Caoimh, i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Portugal Telecom SGPS SA przez A. Gonçalvesa Ferreirę, advogado,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz P. Guerre e Andradego, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: portugalski.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Portugal Telecom SGPS SA (zwaną dalej „Portugal Telecom”) a Fazenda Pública w przedmiocie metody, jaka ma być stosowana przy ustalaniu kwoty podlegającej odliczeniu od podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), należnego od Portugal Telecom.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

- 3 Artykuł 2 szóstej dyrektywy ma następującą treść:
„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:
 - 1) dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze];
 - 2) przywóz towarów”.
- 4 Artykuł 4 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:
„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.
2. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku]”.
- 5 Artykuł 11 szóstej dyrektywy określa podstawę opodatkowania w następujący sposób:
„A. Na terytorium kraju
 1. Podstawą opodatkowania jest:
 - a) w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione w lit. b), c) i d) poniżej, wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw;

[...]”.

- 6 Artykuł 17 szóstej dyrektywy ustanawia zasady dotyczące powstania i zakresu prawa do odliczenia i stanowi między innymi, że:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny.

2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

- a) należny [podlegający zapłacie] lub zapłacony na terytorium kraju podatek [VAT] od towarów lub usług, które mają być mu dostarczone przez innego podatnika.

[...]

5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek podlega odliczeniu, jak też transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku [VAT], jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Ta część podlegająca odliczeniu zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika.

Jednakże państwa członkowskie mogą:

- a) upoważnić podatnika do określenia proporcjonalnej części każdego obszaru jego działalności, pod warunkiem że dla każdego z tych obszarów będzie prowadzona osobna rachunkowość;
- b) zobowiązać podatnika [do określenia proporcjonalnej części każdego obszaru jego działalności] do stosowania specjalnej stawki podlegającej odliczeniu dla każdego z obszarów jego działalności i do prowadzenia osobnych rozliczeń dla każdego z sektorów;
- c) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania [przeznaczenia] całości lub części towarów i usług;
- d) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia zgodnie z przewidzianą zasadą ustanowioną w ust. 1 [w akapicie pierwszym], w stosunku do wszystkich towarów i usług używanych dla transakcji tam wymienionych;
- e) przewidzieć, że kwota podatku [VAT], która nie podlega odliczeniu przez podatnika, nie jest uwzględniana, jeżeli jest bardzo niska.

[...]”.

- 7 Artykuł 19 rzeczonyj dyrektywy ustanawia zasady obliczania części podlegającej odliczeniu w następujący sposób:

„1. Na część podlegającą odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy składać się będzie proporcja mająca [ułamek mający]:

- jako licznik, całkowitą kwotę, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje się odliczenie podatku od wartości dodanej zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,

— jako mianownik, całkowitą kwotę, poza podatkiem od wartości dodanej [VAT], obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, dla których nie przysługuje odliczenie podatku od wartości dodanej. Państwa członkowskie mogą również włączyć do mianownika kwotę subwencji innych niż określone w art. 11 część A ust. 1 lit. a).

Część podlegająca odliczeniu będzie ustalana w stosunku procentowym w skali rocznej oraz zaokrąglona w górę do pełnej kwoty procentowej.

[...]

3. Przewidywana część podlegająca odliczeniu jest obliczana w oparciu o transakcje roku poprzedzającego. W przypadku braku takich transakcji, do których można byłoby się odnieść, oraz gdy są one niereprezentatywne, część podlegająca odliczeniu zostanie wstępnie oszacowana przez podatnika pod kontrolą organu podatkowego według własnych prognoz. Państwa członkowskie mogą jednakże zachować obecnie stosowane zasady.

Odliczenie dokonane na podstawie takich przewidywanych części jest korygowane, gdy ostateczna część jest ustalona w następnym roku”.

Uregulowanie portugalskie

Kodeks podatku od wartości dodanej

8 Artykuł 1 Código do imposto sobre o valor acrescentado (kodeksu podatku od wartości dodanej, zwanego dalej „CIVA”) ustanawia podstawę opodatkowania podatkiem VAT. Artykuły 3 i 6 tego kodeksu ustanawiają przypadki nieopodatkowania.

9 Artykuł 9 przewiduje z kolei, że z podatku zwolnione są między innymi:

„[...]

28. Następujące transakcje bankowe i finansowe:

[...]

f) transakcje i usługi, w tym negocjacje, z wyjątkiem zwykłego posiadania, administrowania lub zarządzania akcjami, udziałami w spółkach lub stowarzyszeniach, obligacjami i innymi papierami wartościowymi, z wyjątkiem papierów wartościowych reprezentujących towary;

[...]”.

10 Artykuł 23 CIVA, w brzmieniu obowiązującym w odnośnym roku (rok 2000), stanowił:

„1. Jeżeli podatnik w wykonywaniu swojej działalności dokonuje dostaw towarów lub świadczy usługi, z których część nie daje prawa do odliczenia, podatek zapłacony od nabycia jest odliczany jedynie w części odpowiadającej rocznej kwocie transakcji dającej prawo do odliczenia.

2. Bez uszczerbku dla postanowień poprzedniego ustępu podatnik może dokonać odliczenia na podstawie rzeczywistego przeznaczenia wszystkich wykorzystanych towarów i usług lub ich części, pod warunkiem uprzedniego poinformowania o tym głównej dyrekcji podatków bezpośrednich i pośrednich, niezależnie od możliwości nałożenia przez tę dyrekcję na podatnika dodatkowych warunków lub zakończenia tej procedury w przypadku poważnych zakłóceń w opodatkowaniu.

3. Organ podatkowy może zobowiązać podatnika do postępowania zgodnie z przepisami poprzedniego ustępu:

- a) jeżeli podatnik prowadzi różne rodzaje działalności gospodarczej;
- b) jeżeli stosowanie procedury przewidzianej w ust. 1 powoduje poważne zakłócenia w opodatkowaniu.

4. Procent odliczenia, o którym mowa w ust. 1, wynika z ułamka zawierającego w liczniku roczną wartość, bez podatku, przekazanych towarów i wykonanych usług, które dają prawo do odliczenia na podstawie art. 19 i art. 20 ust. 1, oraz w mianowniku roczną wartość, bez podatku, wszelkich czynności dokonanych przez podatnika, w tym czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu, w szczególności subwencji niepodlegających opodatkowaniu innych niż subsydia na wyposażenie.

5. Jednakże dla celów obliczenia odliczenia, o którym mowa w poprzedzającym ustępie, nie uwzględnia się przekazania majątku trwałego użytego w ramach działalności przedsiębiorstwa oraz transakcji związanych z obrotem nieruchomościami lub finansowymi, które mają charakter pomocniczy w stosunku do działalności wykonywanej przez podatnika.

6. Część podlegająca odliczeniu obliczona wstępnie na podstawie kwoty transakcji dokonanych w poprzednim roku jest korygowana zgodnie z wartościami danego roku, co powoduje odpowiednią korektę dokonanych odliczeń i powinno zostać wykazane w deklaracji za ostatni okres danego roku.

7. Podatnicy, którzy rozpoczynają działalność lub zmieniają jej przedmiot w istotny sposób, mogą dokonać odliczenia podatku na podstawie wstępnie obliczonej części podlegającej odliczeniu, która powinna zostać wykazana w deklaracjach, o których mowa w art. 30 i 31.

8. Przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu iloraz ułamka jest zaokrąglany do najwyższej części setnej.

9. Dla celów stosowania niniejszego artykułu minister ds. finansów i planowania może w odniesieniu do niektórych rodzajów działalności uznać za nieistniejące transakcje dające prawo do odliczenia lub transakcje, które nie dają tego prawa, o ile stanowią one znikomą część łącznej wartości obrotu, a postępowanie przewidziane w ust. 2 i 3 jest niepraktyczne”.

Uregulowania krajowe dotyczące holdingów

11 Spółki zarządzające udziałami w spółkach (zwane dalej „SGPS”) są spółkami holdingowymi uregulowanymi w Portugalii przez dekret z mocą ustawy nr 495/88 z dnia 30 grudnia 1988 r. (*Diário da República* I, seria A, nr 301 z dnia 30 grudnia 1988 r.), zmieniony przez dekret z mocą ustawy nr 318/94 z dnia 24 grudnia 1994 r. (*Diário da República* I, seria A, nr 296 z dnia 24 grudnia 1994 r.) (zwany dalej „dekretem z mocą ustawy nr 495/88”).

12 Artykuł 1 dekretu z mocą ustawy nr 495/88 stanowi:

„1. [...] jedynym przedmiotem działalności SGPS jest zarządzanie udziałami innych spółek w sposób pośredni poprzez wykonywanie działalności gospodarczej.

2. W rozumieniu niniejszego dekretu z mocą ustawy udział w spółce jest uznawany za pośrednią formę prowadzenia jej działalności gospodarczej, jeżeli nie jest ona okazyjna i dotyczy co najmniej 10% kapitału zakładowego z prawem głosu bądź bezpośrednio, bądź za pośrednictwem innych spółek, w których SGPS ma pozycję dominującą.

[...]”.

- 13 Zgodnie z art. 4 ust. 1 dekretu z mocą ustawy nr 495/88 SGPS są uprawnione do świadczenia technicznych usług administracji i zarządzania wszystkimi lub niektórymi spółkami, w których posiadają one co najmniej 10% kapitału z prawem głosu, lub wyjątkowo spółkami, w których posiadają one udział mniejszy niż 10% z prawem głosu, lub z którymi podpisały one „umowę o podporządkowaniu”.
- 14 Artykuł 4 ust. 2 dekretu z mocą ustawy nr 495/88 stanowi, że świadczenie usług będzie stanowiło przedmiot pisemnej umowy, w którym ustalone zostanie odpowiednie wynagrodzenie, które nie może przekroczyć wartości rynkowej.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 15 Portugal Telecom jest SGPS. Świadczy ona techniczne usługi administrowania i zarządzania spółkom, w których posiada ona część kapitału zakładowego.
- 16 W ramach tych transakcji Portugal Telecom nabyła w systemie podatku VAT niektóre usługi u doradców. Zafakturowała te usługi na spółki zależne po cenie nabycia powiększonej o podatek VAT.
- 17 W roku podatkowym 2000 Portugal Telecom odliczyła od całego podatku należnego podatek VAT naliczony, twierdząc, że opodatkowane transakcje, to znaczy techniczne usługi administrowania i zarządzania, stanowią obiektywnie część wykorzystania odpowiednich usług nabytych.
- 18 W wyniku kontroli przeprowadzonej przez organ podatkowy organ ten uznał, że Portugal Telecom nie może dokonać odliczenia całego podatku VAT naliczonego od nabytych usług, lecz powinna posłużyć się metodą odliczenia części proporcjonalnej. W konsekwencji doręczył on Portugal Telecom decyzję określającą podlegający odliczeniu procent podatku VAT w wysokości około 25%.
- 19 Portugal Telecom wniosła skargę na ową decyzję do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa. Sąd ów zasadniczo oddalił tę skargę, twierdząc w podsumowaniu, że podstawowym przedmiotem działalności SGPS jest dokonywanie transakcji zwolnionych. W zakresie, w jakim poza tymi transakcjami można dopuścić wykonywanie tytułem pomocniczym działalności w zakresie świadczenia technicznych usług administrowania i zarządzania na rzecz wszystkich lub niektórych spółek, w których posiadają one udziały w kapitale, i które podlegają podatkowi VAT, sąd ten stwierdził, że techniczne usługi administracji i zarządzania są nierozzerwalnie związane z zarządzaniem udziałami w spółkach. W związku z tym postanowił on, że metodą, jaką należy się posłużyć przy ustalaniu kwoty podatku VAT podlegającej odliczeniu, jest metoda odliczenia części proporcjonalnej.
- 20 Portugal Telecom odwołała się od wyroku sądu pierwszej instancji do Tribunal Central Administrativo Sul. Na poparcie swojego odwołania podniosła, że uzasadnienie znajdujące się w wyroku sądu pierwszej instancji narusza jednocześnie prawo krajowe dotyczące podatku VAT i art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.
- 21 W zakresie, w jakim podlegające opodatkowaniu transakcje Portugal Telecom zostały dokonane w związku z posiadanymi przez tę spółkę udziałami w spółkach i stanowią jej zdaniem świadczenie usług pozostających w bezpośrednim i ścisłym związku z usługami nabytymi w celu świadczenia przez nią usług, spółka ta uważa, że może odliczyć cały podatek zapłacony przy nabyciu poprzez zastosowanie metody rzeczywistego przeznaczenia.

22 W tych okolicznościach Tribunal Central Administrativo Sul postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

- „1) Czy prawidłowa wykładnia art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy [...] sprzeciwia się temu, aby portugalski organ podatkowy nakładał na skarżącą, spółkę holdingową, obowiązek posługiwania się metodą odliczenia według prorata (części proporcjonalnej) w odniesieniu do całego podatku VAT poniesionego przy *inputs* na tej podstawie, iż głównym przedmiotem działalności tej spółki jest zarządzanie akcjami i udziałami innych spółek, nawet wówczas, gdy owe *inputs* (nabyte usługi) mają bezpośredni i ścisły związek z opodatkowanymi transakcjami – świadczenie usług – które wykonywane są następnie w ramach dodatkowej, dozwolonej prawnie, działalności świadczenia usług technicznych zarządzania?
- 2) Czy podmiot posiadający status holdingu i podlegający podatkowi VAT przy nabyciu towarów i usług, które następnie są fakturowane w całości wraz z podatkiem VAT na spółki, w których podmiot ten posiada udziały, przy czym stanowi to działalność o charakterze pomocniczym – świadczenie usług technicznych administracji i zarządzania – wobec głównej wykonywanej działalności – zarządzania akcjami i udziałami spółek – może odliczyć cały podatek naliczony przy takich nabyciach przy zastosowaniu metody odliczenia według rzeczywistego przeznaczenia, przewidzianej w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

- 23 Rząd portugalski podnosi w pierwszej kolejności niedopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.
- 24 Podnosi on, że sąd krajowy nie wskazał dokładnie przepisu prawa krajowego spornego w postępowaniu przed nim. Sąd ten ograniczył się do wymienienia art. 20 i 23 CIVA, podczas gdy pierwszy z tych przepisów jest przedmiotem różnych wersji, a drugi reguluje dużą liczbę kwestii dotyczących odliczenia podatku VAT. Ponadto postanowienie odsyłające nie zawiera żadnej wyraźnej wskazówki w sprawie uregulowania krajowego dotyczącego holdingów.
- 25 Pomimo że Trybunał może w ramach współpracy sądowej ustanowionej przez art. 267 TFUE dostarczyć sądowi krajowemu na podstawie okoliczności znajdujących się w aktach sprawy elementy wykładni, które wydawać mu się będą użyteczne dla oceny skutków przepisów prawa Unii, to jednak żaden z fragmentów postanowienia odsyłającego nie zawiera wyraźnego wskazania, nawet związłego, w kwestii spornych w niniejszej sprawie przepisów portugalskiego prawa wewnętrznego.
- 26 W związku z tym zdaniem rządu portugalskiego podniesione braki w postępowaniu odsyłającym nie umożliwiają Trybunałowi udzielenia użytecznej odpowiedzi.
- 27 W tym zakresie, jeżeli chodzi o informacje, które muszą zostać przedstawione Trybunałowi w postanowieniu odsyłającym, służą one umożliwieniu Trybunałowi udzielenia użytecznej odpowiedzi sądowi krajowemu. W tym celu niezbędne jest, aby sąd krajowy wskazał ramy faktyczne i prawne przedstawionych pytań lub przynajmniej wyjaśnił okoliczności faktyczne, na których opierają się te pytania (zob. podobnie wyroki: z dnia 31 marca 2011 r. w sprawie C-450/09 Schröder, Zb.Orz. s. I-2497, pkt 18; z dnia 16 lutego 2012 r. w sprawie C-25/11 Varzim Sol, pkt 30).

- 28 W niniejszej sprawie postanowienie odsyłające wskazuje, że jeżeli chodzi o odliczenie naliczonego podatku VAT poniesionego przez skarżącą w postępowaniu przed sądem krajowym, to organ podatkowy narzuca metodę części proporcjonalnej przewidzianą w art. 23 ust. 1 CIVA, podczas gdy skarżąca podnosi, że może ona stosować metodę przewidzianą w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy.
- 29 Elementy te są wystarczalne w świetle orzecznictwa przypomnianego w pkt 27 niniejszego wyroku. Z powyższego wynika, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

Co do istoty

- 30 Przez pytania prejudycjalne, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd krajowy usiłuje zasadniczo ustalić, czy art. 17 ust. 2 i 5 szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że spółka holdingowa taka jak w postępowaniu przed sądem krajowym, która pomocniczo, obok swojej głównej działalności polegającej na posiadaniu części lub całości kapitału zakładowego spółek zależnych, nabywa towary i usługi, które następnie fakturuje na rzeczony spółki, jest uprawniona do odliczenia zapłaconej naliczonej kwoty podatku VAT przy zastosowaniu metody przewidzianej w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, czy też może zostać zobowiązana przez organ podatkowy do zastosowania metod przewidzianych w art. 17 ust. 5 tej dyrektywy.
- 31 W tym zakresie w pierwszej kolejności należy przypomnieć, co wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, że holding, którego jedynym przedmiotem działalności jest przejmowanie udziałów w innych spółkach, bez uczestniczenia bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu tymi spółkami – z zastrzeżeniem praw, które rzeczony holding posiada w charakterze akcjonariusza lub wspólnika – nie ma statusu podatnika podatku VAT w rozumieniu art. 4 szóstej dyrektywy i nie ma prawa do odliczenia zgodnie z art. 17 szóstej dyrektywy (zob. wyroki: z dnia 20 czerwca 1991 r. w sprawie C-60/90 Polysar Investments Netherlands, Rec. s. I-3111, pkt 17; z dnia 14 listopada 2000 r. w sprawie C-142/99 Floridienne i Berginvest, Rec. s. I-9567, pkt 17; a także z dnia 27 września 2001 r. w sprawie C-16/00 Cibo Participations, Rec. s. I-6663, pkt 18).
- 32 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem samo nabywanie i posiadanie akcji nie powinno być uznawane za działalność gospodarczą w rozumieniu szóstej dyrektywy, przyznającą status podatnika ich podmiotowi. W rzeczywistości bowiem samo przejęcie udziałów kapitałowych w innych spółkach nie stanowi korzystania z dobra mającego na celu osiąganie zysków o charakterze trwałym, ponieważ ewentualna dywidenda, owoc tego udziału, wynika z samej właściwości dobra (zob. wyroki: z dnia 22 czerwca 1993 r. w sprawie C-333/91 Sofitam, Rec. s. I-3513, pkt 12; z dnia 6 lutego 1997 r. w sprawie C-80/95 Harnas & Helm, Rec. s. I-745, pkt 15; a także ww. wyrok w sprawie Cibo Participations, pkt 19).
- 33 Inaczej jest, gdy udziałowi finansowemu w innym przedsiębiorstwie towarzyszy pośrednia lub bezpośrednia ingerencja w zarządzanie spółką, w której udział został nabyty, bez uszczerbku dla praw właściciela udziału jako akcjonariusza lub wspólnika (zob. ww. wyroki: w sprawie Polysar Investments Netherlands, pkt 14; w sprawie Floridienne i Berginvest, pkt 18; w sprawie Cibo Participations, pkt 20; a także wyrok z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-29/08 SKF, Zb.Orz. s. I-10413, pkt 30).
- 34 Uczestniczenie holdingu w zarządzaniu spółkami, w których nabył on udziały, stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy, która to działalność skutkuje dokonywaniem transakcji podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT na podstawie art. 2 szóstej dyrektywy, takich jak świadczenie usług administracyjnych, księgowych, handlowych i technicznych przez holding na rzecz jego spółek zależnych (ww. wyrok w sprawie Cibo Participations, pkt 22).
- 35 Po drugie, należy przypomnieć, że prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcje

powodujące naliczenie podatku (zob. w szczególności wyroki: z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. s. I-1883, pkt 18; z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrija i in., Rec. s. I-1577, pkt 43; z dnia 13 marca 2008 r. w sprawie C-437/06 Securenta, Zb.Orz. s. I-1597, pkt 24; z dnia 4 czerwca 2009 r. w sprawie C-102/08 SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, Zb.Orz. s. I-4629, pkt 70). Każde ograniczenie prawa do odliczenia ma wpływ na wysokość obciążenia podatkowego i powinno być stosowane w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich. W konsekwencji wyjątki są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach przewidzianych wyraźnie przez szóstą dyrektywę (wyrok z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. s. I-3795, pkt 27; ww. wyrok w sprawie BP Soupergaz, pkt 18).

- 36 Aby można było odliczyć podatek VAT, transakcje powodujące naliczenie podatku powinny pozostawać w bezpośrednim i ścisłym związku z czynnościami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia. Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów lub usług zakłada zatem, iż wydatki poczynione celem ich uzyskania stanowiły element cenotwórczy transakcji obciążonych podatkiem należnym, rodzących prawo do jego odliczenia (zob. ww. wyrok w sprawie Cibo Participations, pkt 31; wyroki: z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 Kretztechnik, Zb.Orz. s. I-4357, pkt 35; z dnia 8 lutego 2007 r. w sprawie C-435/05 Investrand, Zb.Orz. s. I-1315, pkt 23; ww. wyroki: w sprawie Securenta, pkt 27; w sprawie SKF, pkt 57).
- 37 Prawo do odliczenia zostaje jednak również przyznane podatnikowi nawet w przypadku braku bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy konkretną transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub większą liczbą transakcji objętych podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia, gdy koszty omawianych usług należą do jego kosztów ogólnych i jako takie stanowią elementy cenotwórcze dostarczanych towarów lub świadczonych usług. Koszty te zachowują bowiem bezpośredni i ścisły związek z całą działalnością gospodarczą podatnika (zob. w szczególności ww. wyroki: w sprawie Kretztechnik, pkt 36; w sprawie Investrand, pkt 24; w sprawie SKF, pkt 58).
- 38 Jeżeli chodzi o system mający zastosowanie do prawa do odliczenia, to w celu przyznania prawa do odliczenia przewidzianego w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy nabyte towary lub usługi muszą pozostawać w ścisłym i bezpośrednim związku z transakcjami powodującymi naliczenie podatku, które dają prawo do odliczenia. W tym zakresie cel ostatecznie zamierzony przez podatnika jest bez znaczenia (zob. wyroki: z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. s. I-4177, pkt 20; z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. s. I-1361, pkt 25; ww. wyrok w sprawie Cibo Participations, pkt 28).
- 39 Ponadto Trybunał orzekł już, że art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy ustanawia system mający zastosowanie do prawa odliczenia podatku VAT, jeżeli podatek ten dotyczy transakcji powodujących naliczenie podatku VAT wykorzystywanych przez podatnika „w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek podlega odliczeniu, jak też transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu”, poprzez ograniczenie prawa do odliczenia części podatku VAT, który jest proporcjonalny do kwoty przypadającej na pierwsze transakcje. Z przepisu tego wynika, że jeżeli podatnik używa towarów i usług w celu dokonywania jednocześnie transakcji dających prawo do odliczenia i transakcji niedających tego prawa, może on jedynie odliczyć część podatku VAT, która jest proporcjonalna do kwoty przypadającej na pierwsze transakcje (ww. wyrok w sprawie Cibo Participations, pkt 28, 34).
- 40 Z wyroku tego wynika, po pierwsze, że system odliczenia przewidziany w art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy obejmuje jedynie przypadki, w których towary i usługi są wykorzystywane przez podatnika w celu jednoczesnego wykonywania transakcji gospodarczych dających prawo do odliczenia i transakcji gospodarczych niedających prawa do odliczenia, to znaczy towary i usługi o mieszanym wykorzystaniu, i po drugie, że państwa członkowskie mogą używać jednej z metod odliczenia przewidzianych w art. 17 ust. 5 akapit trzeci jedynie w stosunku do rzeczonych towarów i usług.

- 41 Z kolei towary i usługi, które są używane przez podatnika jedynie w celu dokonywania transakcji gospodarczych dających prawo do odliczenia, nie należą do zakresu zastosowania art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy, lecz objęte są, jeżeli chodzi o system odliczenia, art. 17 ust. 2 tej dyrektywy.
- 42 Wreszcie Trybunał orzekł już, że zasady zawarte w art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy dotyczą naliczonego podatku VAT, który ciąży jedynie na wydatkach związanych wyłącznie z transakcjami gospodarczymi, oraz że ustalenie metod i kryteriów podziału kwot podatku naliczonego pomiędzy działalność gospodarczą i działalność niemającą charakteru gospodarczego w rozumieniu szóstej dyrektywy należy do swobodnego uznania państw członkowskich, które korzystając z tego uprawnienia, powinny uwzględniać cel i strukturę tej dyrektywy i na tej podstawie określić sposób obliczania obiektywnie odzwierciedlający część wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na każdy z tych dwóch rodzajów działalności (ww. wyrok w sprawie *Securita*, pkt 33, 39).
- 43 Portugal Telecom podniosła, że krajowy organ administracji podatkowej twierdzi, iż świadczenie usług technicznych administrowania i zarządzania jest – z uwagi na ich pomocniczy charakter wobec działalności głównej – nierozzerwalnie związane z udziałami i akcjami w spółkach. W związku z tym usługi nabyte przez SGPS i świadczone na rzecz ich spółek zależnych należy uznać za transakcje mieszane dla celów zastosowania prawa do odliczenia podatku VAT i ów organ administracji narzuca metodę odliczenia według części proporcjonalnej.
- 44 W przypadku gdyby stanowisko organu podatkowego rzeczywiście było takie jak opisane w poprzedzającym punkcie, czego ocena należy do sądu krajowego, należy przypomnieć, że system odliczeń ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. ww. wyroki: w sprawie *Midland Bank*, pkt 19; w sprawie *Abbey National*, pkt 24; w sprawie *Cibo Participations*, pkt 27; w sprawie *Kretztechnik*, pkt 34; w sprawie *Investrand*, pkt 22).
- 45 W sytuacji gdy nabyte usługi powodujące naliczenie podatku VAT powinny zostać uznane za pozostające w całości w bezpośrednim i ścisłym związku z opodatkowanymi transakcjami gospodarczymi dającymi prawo do odliczenia, odnośny podatnik miałby na podstawie art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy prawo odliczenia całego podatku VAT ciężącego na nabyciu spornych w postępowaniu przed sądem krajowym usług powodujących naliczenie podatku. Prawo to nie może zostać ograniczone tylko na tej podstawie, że prawo krajowe zaklasyfikuje, ze względu na przedmiot działalności tych spółek lub ze względu na ich podstawową działalność, transakcje opodatkowane jako pomocnicze wobec ich głównej działalności.
- 46 Jeżeli rzeczony usługi są wykorzystywane w celu dokonywania jednocześnie transakcji dających prawo do odliczenia i transakcji niedających prawa do odliczenia, odliczenie jest dopuszczalne jedynie w części, w jakiej podatek VAT jest proporcjonalny do kwoty przypadającej na pierwsze transakcje, i państwa członkowskie mogą przewidzieć jedną z metod ustalania prawa do odliczenia wymienionych w art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy.
- 47 Wreszcie, jeżeli usługi są wykorzystywane jednocześnie do działalności gospodarczej i do działalności niegospodarczej, art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy nie ma zastosowania, a metody odliczenia i podziału są określane przez państwa członkowskie w sposób określony w pkt 42 niniejszego wyroku.
- 48 Do sądu krajowego należy ustalenie, czy usługi będące przedmiotem postępowania w toczącej się przed nim sprawie pozostają w całości w bezpośrednim i ścisłym związku z transakcjami gospodarczymi powodującymi naliczenie podatku i dającymi prawo do odliczenia lub czy usługi te są wykorzystywane przez podatnika w celu dokonywania jednocześnie transakcji gospodarczych dających prawo do

odliczenia i transakcji gospodarczych niedających prawa do odliczenia, lub też czy usługi te są wykorzystywane przez podatnika jednocześnie dla celów transakcji gospodarczych i dla celów transakcji niegospodarczych.

- 49 Z ogółu powyższych rozważań wynika, że na dwa przedstawione pytania należy odpowiedzieć, iż art. 17 ust. 2 i 5 szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że spółka holdingowa taka jak w postępowaniu przed sądem krajowym, która pomocniczo względem swojej podstawowej działalności zarządzania akcjami i udziałami w spółkach, w których posiada cały kapitał zakładowy lub jego część, nabywa towary i usługi, które następnie fakturuje na rzecz spółki, jest upoważniona do odliczenia zapłaconego naliczonego podatku VAT, pod warunkiem że transakcje gospodarcze powodujące naliczenie podatku pozostają w bezpośrednim związku z transakcjami gospodarczymi dającymi prawo do odliczenia. Jeżeli rzeczony towary i usługi są wykorzystywane przez spółki holdingowe w celu dokonywania jednocześnie transakcji gospodarczych dających prawo do odliczenia i transakcji gospodarczych niedających prawa do odliczenia, odliczenie jest dopuszczalne jedynie w części podatku VAT, który jest proporcjonalny do kwoty przypadającej na pierwsze transakcje, i krajowy organ podatkowy może przewidzieć jedną z metod ustalania prawa do odliczenia wymienionych w rzeczonym art. 17 ust. 5. Jeżeli rzeczony towary i usługi są jednocześnie wykorzystywane do działalności gospodarczej i działalności niegospodarczej, art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy nie znajduje zastosowania, a metody odliczenia i podziału są określane przez państwa członkowskie, które przy wykonywaniu tego prawa powinny uwzględnić cel i systematykę szóstej dyrektywy i w tym celu przewidzieć metodę obliczania rzeczywiście odzwierciedlającą część wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na każdy z tych dwóch rodzajów działalności.

W przedmiocie kosztów

- 50 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 17 ust. 2 i 5 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, powinien być interpretowany w ten sposób, że spółka holdingowa taka jak w postępowaniu przed sądem krajowym, która pomocniczo względem swojej podstawowej działalności zarządzania akcjami i udziałami w spółkach, w których posiada cały kapitał zakładowy lub jego część, nabywa towary i usługi, które następnie fakturuje na rzecz spółki, jest upoważniona do odliczenia zapłaconego naliczonego podatku od wartości dodanej, pod warunkiem że transakcje gospodarcze powodujące naliczenie podatku pozostają w bezpośrednim związku z transakcjami gospodarczymi dającymi prawo do odliczenia. Jeżeli rzeczony towary i usługi są wykorzystywane przez spółki holdingowe w celu dokonywania jednocześnie transakcji gospodarczych dających prawo do odliczenia i transakcji gospodarczych niedających prawa do odliczenia, odliczenie jest dopuszczalne jedynie w części podatku od wartości dodanej, który jest proporcjonalny do kwoty przypadającej na pierwsze transakcje, i krajowy organ podatkowy może przewidzieć jedną z metod ustalania prawa do odliczenia wymienionych w rzeczonym art. 17 ust. 5. Jeżeli rzeczony towary i usługi są jednocześnie wykorzystywane do działalności gospodarczej i działalności niegospodarczej, art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy 77/388 nie znajduje zastosowania, a metody odliczenia i podziału są określane przez państwa członkowskie, które przy wykonywaniu tego

prawa powinny uwzględniać cel i systematykę szóstej dyrektywy 77/388 i w tym celu przewidzieć metodę obliczania rzeczywiście odzwierciedlającą część wydatków faktycznie przypadających odpowiednio na każdy z tych dwóch rodzajów działalności.

Podpisy