

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 6 september 2012 (*)

”Mervärdesskatt – Sjätte direktivet – Artiklarna 17.2 och 19 – Avdrag – Skatt som ska betalas eller har betalats med avseende på tjänster som har förvärvats av ett holdingbolag – Tjänster som har ett direkt, omedelbart och otvetydigt samband med utgående transaktioner”

I mål C-496/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Tribunal Central Administrativo Sul (Portugal) genom beslut av den 20 september 2011, som inkom till domstolen den 26 september 2011, i målet

Portugal Telecom SGPS SA

mot

Fazenda Pública,

ytterligare deltagare i rättegången:

Ministério Público,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden U. Löhmus samt domarna A. Ó Caoimh och C.G. Fernlund (referent),

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Portugal Telecom SGPS SA, genom A. Gonçalves Ferreira, advogado,
- Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom L. Lozano Palacios och P. Guerra e Andrade, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 17.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget Portugal Telecom SGPS SA (nedan kallat Portugal Telecom) och Fazenda Pública angående vilken metod som ska tillämpas vid fastställandet av det belopp som ska dras av från den mervärdesskatt som Portugal Telecom är skyldigt att betala.

Tillämpliga bestämmelser

Unionslagstiftningen

3 Artikel 2 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,
2. införsel av varor.”

4 I artikel 4 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

- ”1. Med 'skattskyldig person' avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.
2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.”

5 Det beskattningsbara värdet bestäms i artikel 11 i sjätte direktivet på följande sätt:

”A. Inom landets territorium

1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

- a) När det gäller annat tillhandahållande av varor och andra tjänster än som avses i punkterna b, c och d nedan: Allt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen.

...”

6 Artikel 17 i sjätte direktivet innehåller bestämmelser om avdragsrättens inträde och räckvidd. I artikeln föreskrivs bland annat följande:

- ”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen.

Medlemsstaterna får dock

a) tillåta den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje gren av sin rörelse, om han för separata räkenskaper för varje rörelsegren,

b) ålägga den skattskyldiga personen att bestämma en andel för varje rörelsegren och att föra separata räkenskaper för varje rörelsegren,

c) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,

d) tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget i enlighet med bestämmelsen i första stycket, med avseende på alla varor och tjänster som används för alla transaktioner som avses där,

e) föreskriva att man vid bestämning av en skattskyldig persons avdrag skall bortse från det icke avdragsgilla beloppet om detta är ringa.

...”

7 Artikel 19 i sjätte direktivet innehåller bestämmelser enligt vilka den avdragsgilla andelen ska beräknas på följande sätt:

”Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

– täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,

– nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11.B.1 a.

Andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.

...

3. Den andel som skall gälla preliminärt för ett år skall vara den som beräknas på grundval av föregående års transaktioner. I avsaknad av sådana transaktioner att jämföra med, eller om de uppgick till obetydliga belopp, skall den skattskyldiga personen under skattemyndigheternas överinseende uppskatta den avdragsgilla andelen med utgångspunkt från sina prognoser. Medlemsstaterna får dock behålla sina nuvarande regler.

Avdrag som görs på grundval av en sådan preliminär andel skall justeras när den slutliga andelen för året bestämts under påföljande år.”

Den portugisiska lagstiftningen

Mervärdesskattelagen

8 I artikel 1 mervärdesskattelagen (Código do imposto sobre o valor acrescentado) (nedan kallad CIVA) bestäms vad som ska utgöra beskattningsunderlag för mervärdesskatt. I artiklarna 3 och 6 i lagen anges i vilka fall skatt inte ska tas ut.

9 I artikel 9 CIVA föreskrivs att skatteplikt ska undantas för bland annat följande verksamheter:

” ...

28. Följande bank- och finansieringstjänster:

...

f) Transaktioner och tjänster, inklusive förhandlingar, med undantag av sådana som endast består i förvaring, administration och förvaltning, rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med uteslutande av handlingar som representerar äganderätt till varor.

...”

10 I artikel 23 CIVA, som gällde för den aktuella beskattningsperioden (år 2000), föreskrevs följande:

”1. I de fall den skattskyldiga personen inom ramen för sin verksamhet utför leveranser av varor eller tillhandahåller tjänster av vilka en del inte ger rätt till avdrag, är den ingående skatten endast avdragsgill med det procenttal som motsvarar beloppet avseende de transaktioner som ger rätt till avdrag varje år.

2. Oaktat vad som föreskrivs i föregående punkt, får den skattskyldiga personen göra avdrag på grundval av den faktiska användningen av alla eller en del av de varor och tjänster som används, förutsatt att den centrala skattemyndigheten först underrättas om saken, vilket inte påverkar möjligheten för nämnda myndighet att ålägga den skattskyldiga personen särskilda villkor, eller att avsluta ärendet om det konstateras att beskattningen snedvrids i betydande utsträckning.

3. Skattemyndigheten får ålägga den skattskyldiga personen att vidta åtgärder enligt bestämmelserna i punkt 2 i följande fall:

a) när den skattskyldiga personen bedriver olika ekonomiska verksamheter,

b) när tillämpningen av det förfarande som anges i punkt 1 ovan leder till att beskattningen snedvrids i betydande utsträckning.

4. Det procenttal med vilket avdrag får göras enligt punkt 1 ska beräknas genom ett allmänt bråk, där täljaren består av det årliga beloppet, exklusive skatt, som kan hänföras till leverans av de varor och tillhandahållande av de tjänster som avdragsrätten avser och för vilka avdragsrätt föreligger enligt artiklarna 19 och 20.1, och där nämnaren består av det årliga beloppet, exklusive skatt, avseende samtliga transaktioner som genomförts av den skattskyldiga personen, däribland sådana subventioner som inte beskattats och som inte utgör utrustningsbidrag.

5. Vid denna beräkning ska det dock bortses från leverans av anläggningstillgångar som har använts i företagets verksamhet samt från fastighetstransaktioner och finansiella transaktioner som är underordnade i förhållande till den verksamhet som bedrivs av den skattskyldiga personen.

6. Den avdragsgilla andel som beräknas preliminärt, på grundval av beloppet avseende de transaktioner som genomförts föregående år, ska rättas i överensstämmelse med värdena för det år den avser, vilket medför en motsvarande justering av de avdrag som gjorts, varvid denna justering ska framgå av deklarationen för det aktuella årets sista period.

7. Skattskyldiga personer som inleder verksamheten eller väsentligt ändrar den får dra av skatten på grundval av en avdragsgill andel som beräknats preliminärt och som ska finnas angiven i de deklarationer som avses i artiklarna 30 och 31.

8. Vid fastställandet av den avdragsgilla andelen ska det allmänna bråkets kvot avrundas uppåt till närmaste hundradel.

9. Vid tillämpningen av denna artikel kan finans- och planministern, i fråga om vissa verksamheter, anse att transaktioner som ger rätt till avdrag eller transaktioner som inte ger en sådan rätt inte föreligger, förutsatt att de motsvarar en ringa del av den totala omsättningen och att det framgår att det förfarande som föreskrivs i punkterna 2 och 3 inte kan tillämpas.”

Den nationella lagstiftningen om holdingbolag

11 *Sociedades gestoras de participações sociais* (nedan kallade SGPS) är holdingbolag som i Portugal regleras av bestämmelserna i förordning nr 495/88 av den 30 december 1988 (*Diário da República* I, serie A, nr 301, av den 30 december 1988), i dess lydelse enligt förordning nr 318/94 av den 24 december 1994 (*Diário da República* I, serie A, nr 296, av den 24 december 1994) (nedan kallad förordning nr 495/88).

12 I artikel 1 i förordning nr 495/88 föreskrivs följande:

”1. SGPS har som enda verksamhetsföremål att förvalta andelar i andra bolag, som en indirekt form av drift av ekonomisk verksamhet.

2. Vid tillämpningen av denna förordning ska andelsinnehavet i ett bolag anses utgöra en indirekt form av drift av den ekonomiska verksamheten för detta bolag om det inte är endast tillfälligt och motsvarar minst 10 procent av bolagskapitalet, förenat med rösträtt, antingen direkt eller genom andelar i andra bolag i vilka SGPS har en dominerande ställning.

...”

13 Enligt artikel 4.1 i förordning nr 495/88 får SGPS tillhandahålla tekniska administrations- och förvaltningstjänster till alla eller vissa bolag i vilka de innehar minst 10 procent av kapitalet, förenat med rösträtt, eller undantagsvis till bolag i vilka deras andelsinnehav utgör mindre än 10 procent, förenat med rösträtt, eller med vilka de har slutit ”avtal om underordnad ställning”.

14 I artikel 4.2 i förordning nr 495/88 föreskrivs att tillhandahållande av tjänster ska vara föremål för skriftligt avtal i vilket motsvarande ersättning, som inte får vara högre än marknadsvärdet, ska anges.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 Portugal Telecom är ett SGPS. Bolaget tillhandahåller tekniska administrations- och förvaltningstjänster till bolag i vilka det innehar en del av bolagskapitalet.

16 Inom ramen för dessa transaktioner förvärvade Portugal Telecom, i enlighet med mervärdesskattesystemet, vissa konsulttjänster. För dessa tjänster fakturerade Portugal Telecom sina dotterbolag det belopp som bolaget hade betalat för tjänsterna, ökat med mervärdesskatt.

17 För den beskattningsperiod som avsåg år 2000 drog Portugal Telecom av hela den mervärdesskatt som hade betalats och övervältrats. Bolaget ansåg att de transaktioner som hade beskattats, det vill säga de tekniska administrations- och förvaltningstjänsterna, objektivt sett avsåg användning av motsvarande tjänster som hade förvärvats.

18 Skattemyndigheten ansåg, efter en kontroll den gjort, att Portugal Telecom inte hade rätt att dra av hela den mervärdesskatt som bolaget hade betalat för de tjänster som förvärvats, utan att det skulle tillämpa metoden för beräkning av avdragsgill andel. Myndigheten delgav följaktligen Portugal Telecom ett beskattningsbeslut enligt vilket den ingående mervärdesskatten fick dras av med cirka 25 procent.

19 Portugal Telecom överklagade beskattningsbeslutet till Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, som i stora delar ogillade överklagandet med hänvisning till att det grundläggande syftet med SGPS är att genomföra transaktioner som är undantagna från skatt. Eftersom det, utöver dessa transaktioner, är möjligt att tillåta tillhandahållande av tekniska administrations- och förvaltningstjänster, såsom underordnade verksamheter, till förmån för alla eller vissa av de bolag i vilka SGPS innehar kapitalet, vilka är skyldiga att betala mervärdesskatt, bedömde nämnda domstol att tillhandahållande av tekniska administrations- och förvaltningstjänster ingår i själva förvaltningen av bolagsandelarna. Den slog följaktligen fast att det var metoden för beräkning av avdragsgill andel som skulle tillämpas för att bestämma beloppet av den mervärdesskatt som fick dras av.

20 Portugal Telecom överklagade avgörandet från första instans till Tribunal Central Administrativo Sul. Till stöd för överklagandet hävdade bolaget att den rättsliga motiveringen i nämnda avgörande stred mot både den nationella rätten om mervärdesskatt och artikel 17.2 a i sjätte direktivet.

21 Enligt Portugal Telecoms mening utgör de skattepliktiga transaktioner som bolaget

genomfört, i förhållande till de bolagsandelar som det innehar, tillhandahållande av tjänster som har ett direkt och omedelbart samband med de tjänster som förvärvats för deras tillhandahållande. Bolaget anser därför att det har rätt att dra av hela den skatt som har betalats vid förvärven genom att tillämpa metoden med avdrag för faktisk användning.

22 Mot denna bakgrund beslutade Tribunal Central Administrativo Sul att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till domstolen:

”1) Innebär en riktig tolkning av artikel 17.2 i [sjätte direktivet] att den portugisiska skattemyndigheten inte får ålägga klaganden – som är ett holdingbolag – att tillämpa metoden för beräkning av avdragsgill andel för hela den ingående mervärdesskatten för förvärvade tjänster, med anledning av att bolagets huvudsakliga verksamhetsföremål utgörs av förvaltning av andelar i andra bolag, även om det finns ett direkt, omedelbart och otvetydigt samband mellan dessa förvärvade tjänster och skattepliktiga transaktioner – tillhandahållande av tjänster – som senare företas inom ramen för den underordnade verksamhet som utgörs av tillhandahållande av tekniska förvaltningstjänster och som är tillåten enligt lag?

2) Får ett holdingbolag, som är skyldigt att erlægga mervärdesskatt vid förvärv av varor och tjänster vilka därefter i sin helhet faktureras bolag i vilket förstnämnda bolag äger andelar, med påförande av mervärdesskatt, varvid dessa transaktioner har en underordnad karaktär – tillhandahållande av tekniska administrations- och förvaltningstjänster – i förhållande till den huvudsakliga verksamheten – förvaltning av andelar i bolag – göra avdrag för hela den ingående skatten för dessa förvärv genom att tillämpa metoden med avdrag för faktisk användning enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Upptagande till sakprövning

23 Den portugisiska regeringen har gjort gällande att begäran om förhandsavgörande inte kan tas upp till sakprövning.

24 Nämnda regering har hävdats att den nationella domstolen inte närmare har angett vilken bestämmelse i nationell rätt som är aktuell i det där pågående målet. Nämnda domstol har endast omnämnt artiklarna 20 och 23 CIVA, medan det har förekommit flera olika lydelse av den första av dessa bestämmelser och medan avdrag från mervärdesskatt i flera olika avseenden behandlas i den andra bestämmelsen. Beslutet om hänskjutande innehåller inte heller någon närmare uppgift om den nationella lagstiftningen om holdingbolag.

25 Det är visserligen riktigt att EU-domstolen – inom ramen för det samarbete mellan domstolar som har inrättats genom artikel 267 FEUF – med utgångspunkt i handlingarna i målet kan tillhandahålla uppgifter om unionsrättens tolkning som den nationella domstolen kan behöva för att bedöma verkningarna av de unionsbestämmelserna. Den portugisiska regeringen anser emellertid att beslutet om hänskjutande inte innehåller några närmare uppgifter, inte ens i kortfattad form, om de bestämmelser i portugisisk rätt som är aktuella i målet vid den nationella domstolen.

26 Enligt den portugisiska regeringen medför de påtalade bristerna i beslutet om hänskjutande följaktligen att domstolen inte kan lämna ett användbart svar.

27 Vad härvid avser de uppgifter som ska lämnas till EU-domstolen i samband med ett beslut om hänskjutande, har dessa till syfte att göra det möjligt för EU-domstolen att lämna användbara svar till den nationella domstolen. För detta ändamål krävs att den nationella domstolen klargör den faktiska och rättsliga bakgrunden till de frågor som ställs, eller att den åtminstone förklarar de

faktiska omständigheter som ligger till grund för dessa frågor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 31 mars 2011 i mål C-450/09, Schröder, REU 2011, s. I-2497, punkt 18, och av den 16 februari 2012 i mål C-25/11, Varzim Sol, REU 2012, punkt 30).

28 I förevarande fall har det i beslutet om hänskjutande angetts, såvitt avser avdrag från den ingående mervärdesskatt som betalats av klaganden i målet vid den nationella domstolen, att skattemyndigheten kräver att metoden för beräkning av avdragsgill andel som föreskrivs i artikel 23.1 CIVA ska tillämpas, medan klaganden har hävdats att den får tillämpa den metod som föreskrivs i artikel 17.2 i sjätte direktivet.

29 Dessa omständigheter är tillräckliga mot bakgrund av den rättspraxis som det har erinrats om i punkt 27 i denna dom. Av detta följer att begäran om förhandsavgörande kan tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

30 Den nationella domstolen har ställt frågorna, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 17.2 och 17.5 i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att ett sådant holdingbolag som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen som, underordnat sin huvudsakliga verksamhet som består i att inneha hela eller delar av bolagskapitalet i dotterbolag, förvärvar varor och tjänster som det därefter fakturerar nämnda bolag får dra av den ingående mervärdesskatt som betalats genom att tillämpa den metod som föreskrivs i artikel 17.2 i sjätte direktivet eller om den nationella skattemyndigheten får ålägga bolaget att tillämpa en av de metoder som föreskrivs i artikel 17.5 i samma direktiv.

31 I detta hänseende erinrar domstolen först om att det av dess fasta praxis framgår att ett holdingbolag vars enda syfte är att inneha andelar i andra företag utan att direkt eller indirekt delta i förvaltningen av dessa, med förbehåll för de rättigheter som nämnda holdingbolag har i egenskap av aktieägare eller bolagsman, inte ska betraktas som en person som är skattskyldig för mervärdesskatt i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet och inte har rätt till avdrag enligt artikel 17 i sjätte direktivet (se dom av den 20 juni 1991 i mål C-60/90, Polysar Investments Netherlands, REG 1991, s. I-3111, punkt 17, svensk specialutgåva, volym 11, s. 227, av den 14 november 2000 i mål C-142/99, Floridienne och Berginvest, REG 2000, s. I-9567, punkt 17, och av den 27 september 2001 i mål C-16/00, Cibo Participations, REG 2001, s. I-6663, punkt 18).

32 Enbart ett förvärv eller innehav av andelar i bolag kan inte anses utgöra ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet och som medför att förvärvaren eller innehavaren ska betraktas som en skattskyldig person. Enbart ett förvärv av andelar i andra företag utgör nämligen inte något utnyttjande av en tillgång i syfte att fortlöpande ge intäkter, eftersom en eventuell utdelning till följd av innehavet är resultatet av själva ägandet av tillgången (se dom av den 22 juni 1993 i mål C-333/91, Sofitam, REG 1993, s. I-3513, punkt 12, av den 6 februari 1997 i mål C-80/95, Harnas & Helm, REG 1997, s. I-745, punkt 15, samt domen i det ovannämnda målet Cibo Participations, punkt 19).

33 Det förhåller sig annorlunda om innehavet åtföljs av ett direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de bolag i vilka förvärv av andelar har skett, med förbehåll för de rättigheter som delägaren har i egenskap av aktieägare eller bolagsman (domarna i de ovannämnda målen Polysar Investments Netherlands, punkt 14, Floridienne och Berginvest, punkt 18, Cibo Participations, punkt 20, och av den 29 oktober 2009 i mål C-29/08, SKF, REG 2009, s. I-10413, punkt 30).

34 Ett holdingbolags deltagande i förvaltningen av de bolag i vilka det har förvärvat andelar utgör en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4.2 i sjätte direktivet i den

utsträckning som denna innebär genomförande av transaktioner som är mervärdesskattepliktiga enligt artikel 2 i direktivet, såsom de administrativa, finansiella, kommersiella och tekniska tjänster som holdingbolaget tillhandahåller sina dotterbolag (domen i det ovannämnda målet *Cibo Participations*, punkt 22).

35 Domstolen erinrar för det andra om att avdragsrätten i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och att den i princip inte får inskränkas. Avdragsrätt inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se, bland annat, dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, *BP Soupergaz*, REG 1995, s. I-1883, punkt 18, av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, *Gabalfrisa m.fl.*, REG 2000, s. I-1577, punkt 43, av den 13 mars 2008 i mål C-437/06, *Securenta*, REG 2008, s. I-1597, punkt 24, och av den 4 juni 2009 i mål C-102/08, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, REG 2009, s. I-4629, punkt 70). Varje begränsning av avdragsrätten påverkar skattebördan och måste tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater. Undantag är följaktligen endast tillåtna när så uttryckligen anges i sjätte direktivet (dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, *Lennartz*, REG 1991, s. I-3795, punkt 27, och domen i det ovannämnda målet *BP Soupergaz*, punkt 18).

36 Mervärdesskatten är avdragsgill bara om de ingående transaktionerna har ett direkt och omedelbart samband med de utgående transaktioner som medför avdragsrätt. Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som betalats vid förvärvet av varor eller tjänster förutsätter alltså att kostnaderna för dessa förvärv utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de utgående skattepliktiga transaktionerna och som medför avdragsrätt (se domen i det ovannämnda målet *Cibo Participations*, punkt 31, dom av den 26 maj 2005 i mål C-465/03, *Kretztechnik*, REG 2005, s. I-4357, punkt 35, av den 8 februari 2007 i mål C-435/05, *Investrand*, REG 2007, s. I-1315, punkt 23, samt i de ovannämnda målen *Securenta*, punkt 27, och *SKF*, punkt 57).

37 Den skattskyldiga personen tillerkänns dock också avdragsrätt när det saknas ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner som medför avdragsrätt, när kostnaderna för tjänsterna i fråga utgör en del av den skattskyldiga personens allmänna omkostnader och således utgör en del av de kostnadskomponenter som ingår i priset för de varor eller tjänster som denna tillhandahåller. Sådana kostnader har nämligen ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiga personens samlade ekonomiska verksamhet (se, bland annat, domarna i de ovannämnda målen *Kretztechnik*, punkt 36, *Inverstrand*, punkt 24, och *SKF*, punkt 58).

38 Det förutsätts, enligt det system som gäller för att avdragsrätt ska föreligga enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet, att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de varor eller tjänster som har förvärvats och de utgående transaktioner som ger rätt till avdrag. Det slutliga mål som den skattskyldiga personen vill uppnå är härvid utan betydelse (se dom av den 8 juni 2000 i mål C-98/98, *Midland Bank*, REG 2000, s. I-4177, punkt 20, av den 22 februari 2001 i mål C-408/98, *Abbey National*, REG 2001, s. I-1361, punkt 25, och domen i det ovannämnda målet *Cibo Participations*, punkt 28).

39 Domstolen har även slagit fast att artikel 17.5 i sjätte direktivet innehåller bestämmelser om det system som gäller för rätten till avdrag för mervärdesskatt, när denna hänförs till ingående transaktioner som avser varor och tjänster som används av den skattskyldiga personen "såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill" genom att rätten till avdrag begränsas till den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till beloppet för de först nämnda transaktionerna. Av denna bestämmelse framgår att en skattskyldig person, som genomför såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, bara kan dra av den andel av

mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna (domen i det ovannämnda målet *Cibo Participations*, punkterna 28 och 34).

40 Av denna rättspraxis framgår dels att det system som gäller för rätten till avdrag för mervärdesskatt enligt artikel 17.5 i sjätte direktivet endast avser de fall där varor och tjänster används av en skattskyldig person såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, det vill säga varor och tjänster som är föremål för blandad användning, dels att det bara är för nämnda varor och tjänster som medlemsstaterna får använda en av de metoder för avdrag som avses i artikel 17.5 tredje stycket.

41 Varor och tjänster som endast används av en skattskyldig person för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill omfattas däremot inte av tillämpningsområdet för artikel 17.5 i sjätte direktivet, utan, såvitt avser avdragssystemet, av artikel 17.2 i direktivet.

42 Domstolen har slutligen slagit fast att artikel 17.5 i sjätte direktivet avser ingående mervärdesskatt som belastar kostnader som uteslutande hänför sig till ekonomiska transaktioner och att fastställandet av metoder och kriterier för uppdelning av ingående mervärdesskatt mellan ekonomisk verksamhet och icke-ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet faller inom medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning. Vid utövandet av sin skönsmässiga befogenhet ska medlemsstaterna beakta syftet med och systematiken i sjätte direktivet och i enlighet härmed föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader på dessa två verksamheter (domen i det ovannämnda målet *Securenta*, punkterna 33 och 39).

43 Portugal Telecom har hävdat att den nationella skattemyndigheten anser att tillhandahållande av tekniska administrations- och förvaltningstjänster ingår i själva förvaltningen av bolagsandelarna, med hänsyn till att förstnämnda tjänster är underordnade i förhållande till den huvudsakliga verksamheten. De tjänster som SGPS förvärvar och tillhandahåller sina dotterbolag ska, med avseende på rätten till avdrag för mervärdesskatt, följaktligen betraktas som blandade transaktioner på vilka myndigheten ålägger tillämpning av metoden för beräkning av avdragsgill andel.

44 För det fall skattemyndigheten verkligen har intagit den ståndpunkt som anges i föregående punkt, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva, ska det erinras om att syftet med avdragssystemet är att se till att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet garanterar följaktligen en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten i princip är mervärdesskattepliktig i sig (se domarna i de ovannämnda målen *Midland Bank*, punkt 19, *Abbey National*, punkt 24, *Cibo Participations*, punkt 27, *Kretztechnik*, punkt 34, och *Investrand*, punkt 22).

45 För det fall det ska anses att de tjänster som förvärvats i sin helhet har ett direkt och omedelbart samband med de utgående transaktioner som medför avdragsrätt, har den skattskyldiga personen rätt att, enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet, dra av hela den mervärdesskatt som tagits ut på förvärvet av de tjänster som är aktuella i målet vid den nationella domstolen. Avdragsrätten får inte inskränkas enbart med motiveringen att de tjänster som beskattats i den nationella lagstiftningen betraktas som underordnade i förhållande till den huvudsakliga verksamheten, på grund av de aktuella bolagens verksamhetsföremål eller allmänna verksamhet.

46 När nämnda tjänster används av en skattskyldig person såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka

mervärdesskatten inte är avdragsgill, ska bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna, och medlemsstaterna får föreskriva att en av de metoder för fastställande av avdragsrätten som räknas upp i artikel 17.5 i sjätte direktivet ska tillämpas.

47 Slutligen är artikel 17.5 i sjätte direktivet inte tillämplig när tjänster används såväl för ekonomisk som för icke-ekonomisk verksamhet, och det är medlemsstaterna som ska fastställa metoderna för avdrag och uppdelning, i enlighet med vad som angetts i punkt 42 i denna dom.

48 Det ankommer på den nationella domstolen att fastställa huruvida de tjänster som är aktuella i det där pågående målet i sin helhet har ett direkt och omedelbart samband med de utgående transaktioner som medför avdragsrätt, huruvida tjänsterna används av den skattskyldiga personen såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill eller huruvida tjänsterna används av den skattskyldiga personen såväl för ekonomisk som för icke-ekonomisk verksamhet.

49 Av det anförda följer att de frågor som har ställts ska besvaras enligt följande. Artikel 17.2 och 17.5 i sjätte direktivet ska tolkas på så sätt att ett sådant holdingbolag som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen som, underordnat sin huvudsakliga verksamhet som består i att förvalta andelar i bolag i vilka det innehar hela eller delar av bolagskapitalet, förvärvar varor och tjänster som det därefter fakturerar nämnda bolag får dra av den ingående mervärdesskatt som betalats, förutsatt att de tjänster som förvärvats har ett direkt och omedelbart samband med de utgående transaktioner som medför avdragsrätt. När nämnda varor och tjänster används av holdingbolaget såväl för ekonomiska transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för ekonomiska transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, ska bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna, och den nationella skattemyndigheten får föreskriva att en av de metoder för fastställande av avdragsrätten som räknas upp i nämnda artikel 17.5 ska tillämpas. Artikel 17.5 i sjätte direktivet är inte tillämplig när nämnda varor och tjänster används såväl för ekonomisk som för icke-ekonomisk verksamhet. Det är härvid medlemsstaterna som ska fastställa metoderna för avdrag och uppdelning. Vid utövandet av denna befogenhet ska medlemsstaterna beakta syftet med och systematiken i sjätte direktivet och i enlighet härmed föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader på dessa två verksamheter.

Rättegångskostnader

50 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

Artikel 17.2 och 17.5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas på så sätt att ett sådant holdingbolag som det som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen som, underordnat sin huvudsakliga verksamhet som består i att förvalta andelar i bolag i vilka det innehar hela eller delar av bolagskapitalet, förvärvar varor och tjänster som det därefter fakturerar nämnda bolag får dra av den ingående mervärdesskatt som betalats, förutsatt att de tjänster som förvärvats har ett direkt och omedelbart samband med de utgående transaktioner som medför avdragsrätt. När nämnda varor och tjänster används av holdingbolaget såväl för ekonomiska transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för ekonomiska transaktioner med avseende på vilka

mervärdesskatten inte är avdragsgill, ska bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna, och den nationella skattemyndigheten får föreskriva att en av de metoder för fastställande av avdragsrätten som räknas upp i nämnda artikel 17.5 ska tillämpas. Artikel 17.5 i sjätte direktivet 77/388 är inte tillämplig när nämnda varor och tjänster används såväl för ekonomisk som för icke-ekonomisk verksamhet. Det är härvid medlemsstaterna som ska fastställa metoderna för avdrag och uppdelning. Vid utövandet av denna befogenhet ska medlemsstaterna beakta syftet med och systematiken i sjätte direktivet 77/388 och i enlighet härmed föreskriva en beräkningsmetod som på ett objektivt sätt avspeglar den faktiska fördelningen av ingående kostnader på dessa två verksamheter.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: portugisiska.