

Byla C-25/11

Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA

prieš

Fazenda Pública

(Supremo Tribunal Administrativo prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Apmokestinimas — Šeštoji PVM direktyva — Perkant sumokėto mokesčio atskaita — 17 straipsnio 2 ir 5 dalys ir 19 straipsnis — „Subsidijos“, naudojamos perkant prekes ir paslaugas — Teisės atskaitų ribojimas“

Sprendimo santrauka

1. *Prejudiciniai klausimai — Priimtinumas — Būtinybė Teisingumo Teismui pakankamai patikslinti faktines aplinkybes ir teisės nuostatas — Taikymo sritis*

(SESV 267 straipsnis; Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnis)

2. *Mokesčių nuostatos — Teisės aktų suderinimas — Apyvartos mokesčiai — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Perkant sumokėto mokesčio atskaita — Teisės atskaitų ribojimas — Subsidijos*

(Tarybos direktyvos 77/388 17 straipsnio 2 ir 5 dalys ir 19 straipsnis)

1. Informacija, kuri turi būti pateikta Teisingumo Teismui sprendime, kuriuo pateikiamas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, ne tik jam turi leisti pateikti tinkamus atsakymus prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, bet ir suteikti valstybių narių vyriausybėms ir kitoms suinteresuotosioms šalims galimybę pateikti pastabas pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį. Tam būtina, kad prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas apibrėžtų faktines ir teisines aplinkybes, kuriomis kyla jo užduodami klausimai, arba bent paaiškintų faktines prielaidas, kuriomis šie klausimai paremti.

Todėl kai prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo suteiktos informacijos pakanka tam, kad būtų išaiškintas pagrindinis bylos dalykas ir pagrindiniai klausimai, susiję su Sąjungos teisės sistema, ir tam, kad valstybės narės galėtų pateikti pastabas pagal Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį ir veiksmingai dalyvauti šio teismo procese, taip pat tam, kad Teisingumo Teismas pateiktų naudingą atsakymą prašymui priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, prašymas priimti prejudicinį sprendimą turi būti laikomas priimtiniu.

(žr. 30 ir 31 punktus)

2. Šeštosios direktyvos 77/388 d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo 17 straipsnio 2 ir 5 dalys bei 19 straipsnis turi b?ti aiškinami taip, kad jais draudžiama valstybei narei, kai ji leidžia mišriems apmokestinamiesiems asmenims atlikti šiose nuostatose numatyt? atskait? pagal vis? preki? ar paslaug? ar j? dalies panaudojim?, apskai?iuojant atskaitom? sum? sektoriuose, kuriuose šie apmokestinamieji asmenys vykdo tik apmokestinamuosius sandorius, ?traukti neapmokestinamas „subsidijas“ ? trupmenos, skirtos apskai?iuoti atskaitos proporcij?, vardikl?.

Kadangi apmokestinamasis asmuo tur?jo teis? atlikti atskait? pagal realaus panaudojimo metod?, Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatos netaikomos, tod?l neturi b?ti taikomi teis?s ? atskait? ribojimai šiuose sektoriuose, kaip numatyta šioje direktyvoje.

(žr. 42, 43 punktus ir rezoliucin? dal?)

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. vasario 16 d.(*)

„Apmokestinimas — Šeštoji PVM direktyva — Perkant sumok?to mokes?io atskaita — 17 straipsnio 2 ir 5 dalys ir 19 straipsnis — „Subsidijos“, naudojamos perkant prekes ir paslaugas — Teis?s ? atskait? ribojimas“

Byloje C?25/11

d?l *Supremo Tribunal Administrativo* (Portugalija) 2010 m. lapkri?io 10 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2011 m. sausio 17 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA

prieš

Fazenda Pública

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirminink? A. Prechal, teis?jai L. Bay Larsen (praneš?jas) ir E. Jaraši?nas, generalin? advokat? E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal?,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

– *Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA*, atstovaujamos *advogados* A. Jacinto ir M.

Brás,

- Portugalijos vyriausybė, atstovaujamos L. Inez Fernandes,
- Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir P. Guerra e Andrade,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23, toliau – Šeštoji direktyva) 17 straipsnio 2 ir 5 dalių bei 19 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA* (toliau – *Varkim Sol*) ir *Fazenda Pública* dėl nurodymo papildomai sumokėti pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) ir delspinigius už 2002 m.–2004 metus.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį PVM apmokestinamas „prekių tiekimas ar paslaugų teikimas, kai šalies teritorijoje už atlygą prekes tiekia ar paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks“, ir „prekių importas“.

4 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktas suformuluotas taip:

„A. Šalies teritorijoje

1. Apmokestinamųjų vertė sudaro:

a) tiekiamų prekių ir teikiamų paslaugų, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar turi būti tiekėjo gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šiomis prekėmis ar paslaugomis kaina.“

5 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio, kuriame reglamentuojamas teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis, 2 ir 5 dalyse numatyta:

„2. Tiek kiek prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, jis turi teisę iš mokesčio, kurį jis turi sumokėti, atskaityti:

a) [PVM], kurį reikia sumokėti ar kuris sumokėtas šalies teritorijoje dėl prekių ar paslaugų, kurias jam pateikė / suteikė ar dar pateiks / suteiks kitas apmokestinamas asmuo;

b) [PVM], apskaičiuotą ar sumokėtą už importuotas į šalies teritoriją prekes;

c) [PVM], kurį reikia sumokėti pagal 5 straipsnio 7 dalies a punktą ir 6 straipsnio 3 dalį.

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis pridėtinas vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinas vertės mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga [PVM] dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų.

Tačiau valstybės narės gali:

- a) leisti apmokestinamajam asmeniui kiekvienai savo veiklos rėšiai nustatyti proporcingą atskaitomą [PVM] dalį, jei kiekvienai veiklos rėšiai apskaita tvarkoma atskirai;
- b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo kiekvienai savo veiklos rėšiai nustatytą proporcingą atskaitomą [PVM] dalį ir kiekvienai veiklos rėšiai apskaitą tvarkytų atskirai;
- c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktą atskaitą pagal visą ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą;
- d) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktą atskaitą pagal 1 dalies pirmojoje pastraipoje nustatytą taisyklę už visas prekes ir paslaugas, naudojamas visiems toje pastraipoje nurodytiems sandoriams;
- e) numatyti, kad tais atvejais, kai apmokestinamojo asmens neatskaitomas [PVM] yra nereikšmingas, laikoma, kad jis lygus nuliui.

<...>

6 Šios direktyvos 19 straipsnio, kuriame nustatytos atskaitos proporcijos apskaičiavimo taisyklės, 1 dalyje skelbiama:

„1. Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies pirmojoje pastraipoje, turi būti apskaičiuojama trupmena, kurios:

- skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be [PVM] iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinas vertės mokestis atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,
- vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metinės apyvartos suma be [PVM] ir metinės apyvartos iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinas vertės mokestis negali būti atskaitomas, suma. Valstybės narės gali šį vardiklį taip pat traukti subsidijų sumas, išskyrus nurodytas 11 straipsnio A dalies 1 punkto a pastraipoje.

Atskaitos proporcija apskaičiuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skaičiaus.“

Nacionalinė teisė

7 PVM kodekso 23 straipsnyje skelbiama:

„1. Jeigu apmokestinamasis asmuo, vykdydamas veiklą, tiekia prekes ar teikia paslaugas, kurių daliai tenkantis mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga už pirkimus sumokėto mokesčio dalis, kuri atitinka metinį sandorį, suteikiančią teisę atskaitai,

sum?.

2. Nepaisant 1 dalies nuostat?, apmokestinamasis asmuo gali atlikti atskait? pagal real? vis? preki? ar paslaug? arba j? dalies panaudojim? su s?lyga, kad apie tai iš anksto informuos Tiesiogini? ir netiesiogini? mokes?i? generalin? direkcij?, neatimdamas iš pastarosios galimyb?s jam taikyti specialias s?lygas ar nutraukti ši? proced?r?, jei labai iškreipiamas apmokestinimas.

3. Mokes?i? administratorius gali ?pareigoti apmokestinam?j? asmen? veikti pagal 2 dalies nuostatas, jei:

a) apmokestinamasis asmuo vykdo ?vairi? ekonomin? veikl?;

b) 1 dalyje numatytos proced?ros taikymas labai iškreipia apmokestinim?.

4. Speciali atskaitos proporcija, numatyta 1 dalyje, apskai?iuojama trupmena, kurios skaitiklis yra metin? preki? tiekimo ir paslaug? teikimo, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis atskaitomas pagal 19 straipsn? ir 20 straipsnio 1 dal?, suma be mokes?io, o vardiklis yra vis? apmokestinamojo asmens atlikt? sandori?, ?skaitant neapmokestinamus sandorius ar sandorius, nepatenkan?ius ? mokes?io taikymo srit?, be kita ko, neapmokestinamas subsidijas, kurios n?ra subsidijos, skirtos ?rangai, metin? suma be mokes?io.

<...>“

8 Bendrov?ms, kurios gauna koncesijas verstis azartini? lošim? veikla lošim? zonoje, be kita ko, taikomos iš dalies pakeisto 1989 m. gruodžio 2 d. Dekreto ?statymo Nr. 422/89 nuostatos. Šio dekreto ?statymo 16 straipsnyje nustatyta:

„1. Nepažeidžiant kit? šiame teis?s akte, papildomuose teis?s aktuose ir atitinkamose koncesijos sutartyse nustatyt? pareig?, bendrov?s koncesinink?s ?sipareigoja:

<...>

b) tam tikslui skirtose kazino patalpose reguliariai organizuoti aukšto meninio lygio pramogines programas;

c) remti ir organizuoti turizmo, kult?rinius ir sporto renginius, dalyvauti panašaus pob?džio oficialiose iniciatyvose, skirtose skatinti turizm? atitinkamoje azartini? lošim? zonoje ir palaikyti ar ?gyvendinti azartini? lošim? zonos reklam? užsienyje <...>.

2. Tam, kad ?vykdyt? 1 dalies b ir c punktuose nustatytas pareigas, koncesininkai turi skirti ne mažiau kaip 3 % pra?jusi? met? bruto pajam? iš lošim? arba, jei tai pirmieji koncesijos metai, atitinkam? met? pajam? iš lošim?, ir kiekvienu atveju šioms pareigoms ?vykdyti skiriama suma neturi b?ti mažesn? kaip 1 % ši? pajam?.“

9 Koncesij? vykdyti azartini? lošim? veikl? lošim? zonose sutar?i? tvarka buvo pakeista 2001 m. spalio 17 d. Dekretu ?statymu Nr. 275/2001. Šio dekreto ?statymo 2 straipsnio 4 dalyje numatyta:

„4. Metiniai atlygiai, numatyti koncesininkams Algarv?s, Espinho, Estoril ir Póvoa de Varzim lošim? zonose, negali viršyti priede <...> esan?ioje lentel?je nurodyt? sum?.“

10 Šio dekreto ?statymo 5 straipsnyje, susijusiame su pramog? ir turizmo r?mimo išlaid? atskai?iavimu, nustatyta:

„1. Iš metinio atlygio už veiklos vykdymą, kurį turi sumokėti bendrovės koncesioninkas <...>, turi būti atskaičiuojama iki 1 % bruto pajamų iš lošimų suma, skirta <...> Dekreto įstatymo Nr. 422/89 16 straipsnio 1 dalies b ir c punktuose numatytą pareigą vykdymo išlaidoms, kurios negali būti mažesnės kaip 3 % bruto pajamų iš lošimų.

2. Tuo atveju kai šios išlaidos, trauktos pramogų ir maitinimo neto išlaidas ir reklamos ir marketingo išlaidas, viršija 3 % bruto pajamų iš lošimų sumą, koncesioninkas <...> turi teisę papildomai atskaičiuoti 50 % išlaidų, viršijančių reikalaujamą minimumą <...>, šis papildomas atskaičiavimas negali viršyti 3 % bruto pajamų iš lošimų.

3. Atskaičiavimas gali būti taikomas tik tuo atveju, kai Póvoa de Varzim <...> lošimų zonose kiekvienais finansiniais metais, palyginti su praėjusiais finansiniais metais, pajamos iš lošimų padidėja, bet neviršijama 25 % riba.“

11 Taip nustatytos taisyklės dėl išlaidų pramogoms ir turizmui remti atskaičiavimo perkeliamos į koncesijos vykdyti azartinę lošimų veiklą Póvoa de Varkim lošimų zonoje, skirtos *Varzim Sol*, sutartį.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

12 *Varzim Sol* pagal 2001 m. gruodžio 14 d. sudarytą koncesijos sutartį dėl azartinę lošimų veiklos vykdymo nuolatinėje Póvoa de Varzim lošimų zonoje eksploatuoja kazino. Ši sutartis pareigoja suorganizuoti tam tikrą kiekį pramoginių meno ir kultūros renginių ir dalyvauti reklamuojant zoną, kurioje yra kazino.

13 *Varzim Sol* vykdo veiklą tiek azartinę lošimų sektoriuje, kuris neapmokestinamas PVM, tiek maitinimo ir pramogų sektoriuje, kuris apmokestinamas PVM, bei administravimo ir finansų sektoriuje, kuriame galima iš dalies atskaityti PVM. PVM apmokestinamuose sektoriuose sumokėto PVM atskaita atliekama pagal realaus panaudojimo metodą, numatytą PVM kodekso 23 straipsnio 2 dalyje.

14 Be to, pagal taikomus teisės aktus ir koncesijos sutartį *Varzim Sol* Portugalijos valstybei turi sumokėti pradinį atlygą ir mokėti metinį atlygą, apskaičiuojamą pagal lošimų sektoriuje gautas pajamas. Ji turi teisę iš šio metinio atlygio atskaičiuoti dalį išlaidų, skirtą vykdyti pramogų ir turizmo rėmimo pareigas. Ši atskaičiuojama suma priklauso tiek nuo patirtų išlaidų, tiek nuo iš lošimų veiklos gautų pajamų.

15 Po mokesčių tarnybų patikrinimo *Varzim Sol* buvo pateiktas nurodymas papildomai sumokėti 496 697,14 euro sumą už 2002 m.–2004 metus. Šie pataisymai pagrįsti ginčų dėl *Varzim Sol* taikomo maitinimo ir pramogų sektoriuose sumokėto PVM atskaitytinės sumos apskaičiavimo metodo.

16 Iš tiesų *Fazenda Pública* tvirtina, kad išlaidų, susijusių su pramogomis ir maitinimu, atskaičiavimas iš metinio atlygio turi būti laikomas eksploatavimo subsidija, kaip tai suprantama pagal PVM kodekso 23 straipsnio 4 dalį. Ji teigia: kadangi šiai subsidijai PVM netaikomas, maitinimo ir pramogų veikla turi būti laikoma mišria veikla. Todėl šiuose sektoriuose sumokėto PVM atskaita turi būti atliekama remiantis proporcija, kuri leistų atsižvelgti tiek į neapmokestinamą, tiek į apmokestinamą veiklą.

17 *Varzim Sol* sumokėjo reikalaujamas sumas, bet pateikė skundą. *Tribunal administrativo e fiscal do Porto* (Porto administracinis ir mokesčių teismas) atmetė šį skundą. *Varzim Sol* pateikė apeliacinį skundą *Supremo Tribunal Administrativo* (Aukščiausias administracinis teismas).

18 *Varzim Sol* tvirtina, kad net jei atskaičiuota suma būtų laikoma subsidija, nors taip nėra, ji negalėtų turėti tokios PVM atskaitai, kiek tai susiję su apmokestinamaisiais asmenimis, kurie taikant realaus panaudojimo metodą vykdo ne atleistus nuo mokesčio sandorius, o tik apmokestinamuosius sandorius, kaip antai maitinimo ir pramogų, kurie suteikia teisę sumokėti PVM atskaitą.

19 Papildomai *Varzim Sol* tvirtina, kad *Fazenda Pública* argumentais, kuriems pritaria *tribunal administrativo e fiscal do Porto*, iškreipiama PVM atskaita ir taip pažeidžiama Šeštoji direktyva, kaip ją išaiškino Teisingumo Teismas 2005 m. sausio 6 d. sprendimuose *Komisija prieš Ispaniją* (C-204/03, Rink. p. I-8389) ir *Komisija prieš Prancūziją* (C-243/03, Rink. p. I-8411).

20 Būtent tokiomis aplinkybėmis *Supremo Tribunal Administrativo* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar <...> PVM kodekso 23 straipsnis suderinamas su <...> Šeštosios direktyvos <...> 17 straipsnio 2 ir 5 dalimis bei 19 straipsniui?

2. [Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas,] ar pagal minėtą 23 straipsnį specialios atskaitytinios [PVM] proporcijos, kurių turi sumokėti apmokestinamieji asmenys, vykdančys vien apmokestinamuosius sandorius, nors, atsižvelgiant į realų panaudojimą, jie yra neapmokestinami dėl šiam sektoriui skiriamų subsidijų („inputs“), nustatymas prieštarauja Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalimis bei 19 straipsniui?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtinumų

21 Portugalijos Respublika pirmiausia ginėja prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumą.

22 Kiek tai susiję su pirmuoju klausimu, ši valstybė narė primena, kad jo tikslas – vertinti Portugalijos nacionalinės teisės, t. y. PVM kodekso 23 straipsnio, atitikimą kai kurioms bendros PVM sistemos normoms.

23 Nors Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į bylos medžiagą, pagal EB 234 straipsniu tvirtintą teismo bendradarbiavimo sistemą gali pateikti nacionaliniam teismui Sąjungos teisės aiškinimą, kuris jam galėtų būti naudingas nagrinėjant Sąjungos teisės nuostatą poveikį, jokiame prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo sprendimo punkte nebuvo tiksliai ar bent glaustai nuorodų pagrindiniame byloje nagrinėjamas Portugalijos vidaus teisės nuostatas.

24 Pirmojo klausimo netikslumas gali reikšti, kad juo prašoma bendros nuomonės, o tai neleistina pagal SESV 267 straipsnį.

25 Iš esmės šios išvados taikytinos ir antrajam klausimui.

26 Todėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą trūkumai neleidžia Teisingumo Teismui pateikti naudingą atsakymą, o valstybėms narėms ir kitiems suinteresuotiems asmenims – pastabas šioje byloje.

27 Šiuo klausimu pirmiausia primintina, kad SESV 267 straipsniu tvirtinta bendradarbiavimo sistema pagrįsta griežtu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo kompetencijos atskyrimu. Pagal šią straiptnyje numatytą procedūrą nacionalines nuostatas turi aiškinti nacionaliniai teismai, o ne Teisingumo Teismas ir pastarajam nepriklauso spręsti, ar vidaus teisės normos suderinamos su Sąjungos teisės nuostatomis. Tačiau Teisingumo Teismas gali pateikti nacionaliniam teismui visapusišką Sąjungos teisės išaiškinimą, kuris leistų vertinti vidaus teisės normų suderinamumą su Sąjungos teise (2007 m. kovo 6 d. Sprendimo *Placanica ir kt.*, C-338/04, C-359/04 ir C-360/04, Rink. p. I-1891, 36 punktai ir 2009 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Liga Portuguesa de Futebol Profissional ir Bwin International*, C-42/07, Rink. p. I-7633, 37 punktai).

28 Tačiau jei pagal pateiktą prejudicinį klausimą formuluotes Teisingumo Teismo prašoma pareikšti nuomonę dėl vidaus teisės nuostatų suderinamumo su Sąjungos teise, niekas Teisingumo Teismui nekliudo pateikti naudingą atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui su Sąjungos teisės išaiškinimu, leidžiančiu jam pačiam priimti sprendimą dėl vidaus teisės atitikties Sąjungos teisei (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Placanica ir kt.* 37 punktą).

29 Antra, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas gali atmesti nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą tik tuomet, kai akivaizdu, jog prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismas neturi faktinės arba teisinės informacijos, būtinos naudingai atsakyti į pateiktus klausimus (žr., be kita ko, 1995 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Bosman*, C-415/93, Rink. p. I-4921, 61 punktą ir 2011 m. kovo 31 d. Sprendimo *Schröder*, C-450/09, Rink. p. I-2497, 17 punktą).

30 Kalbant konkrečiau apie informaciją, kuri turi būti pateikta Teisingumo Teismui byloje dėl prejudicinio sprendimo, reikia pažymėti, kad ji ne tik turi leisti Teisingumo Teismui pateikti tinkamus atsakymus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, bet ir suteikti valstybių narių vyriausyboms ir kitoms suinteresuotosioms šalims galimybę pateikti pastabas pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį. Tam būtina, kad nacionalinis teismas apibręžtų faktines ir teises aplinkybes, kuriomis kyla jo užduodami klausimai, arba bent paaiškintų faktines prielaidas, kuriomis šie klausimai paremti (žr. minėto Sprendimo *Schröder* 18 punktą).

31 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo suteiktos informacijos pakanka tam, kad būtų išaiškintas pagrindinės bylos dalykas ir pagrindiniai klausimai, susiję su Sąjungos teisės sistema, ir tam, kad valstybės narės galėtų pateikti pastabas pagal Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį ir veiksmingai dalyvauti šio teismo procese, taip pat tam, kad Teisingumo Teismas pateiktą naudingą atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, prašymas priimti prejudicinį sprendimą turi būti laikomas priimtiniu (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Schröder* 19, 21 ir 22 punktus).

32 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo sprendime nurodoma, kad, kalbant apie maitinimo ir pramogų veiklą, kuri vykdo *Varzim Sol* ir kuri apmokestinama PVM, sumokėto PVM atskaita atliekama pagal realaus panaudojimo metodą. Be to, kiek tai susiję su metiniu atlygiu, apskaičiuojamu pagal lošimų sektoriuje gautas pajamas, kur *Varzim Sol* turi sumokėti valstybei, ši įmonė turi teisę atskaičiuoti dalį išlaidų, skirtų vykdyti pramogų ir turizmo rėmimo pareigas. Mokesčių administratoriaus teigimu, kadangi šis atskaičiavimas yra PVM nepamokestinama eksploatacijos subsidija, maitinimo ir pramogų veikla turi būti laikoma mišria veikla, todėl šiuose sektoriuose sumokėto PVM atskaita turi būti atliekama pagal proporciją, kuri leistų atsižvelgti tiek į nuo mokesčių atleistą veiklą, tiek į apmokestinamą. *Varzim Sol* savo ruožtu tvirtina, kad ši tariama subsidija negali turėti tokios PVM atskaitai, kiek tai susiję su

apmokestinamaisiais asmenimis, kurie, taikydami realaus panaudojimo metodą, vykdo ne nuo mokesčio neatleistus sandorius, o tik apmokestinamuosius sandorius, kaip antai maitinimo ir pramogų, kurie suteikia teisę sumokėti PVM atskaitą.

33 Ši rodymų pakanka atsižvelgiant šio sprendimo 30 ir 31 punktuose primintą teismo praktiką. Be to, niekas neleidžia manyti, kad prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo informacija neleistų Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje numatytiems suinteresuotiems asmenims pateikti pastabą pagal šį straipsnį ir veiksmingai dalyvauti šio teismo procese.

34 Remiantis tuo darytina išvada, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

Dėl esmės

35 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalis bei 19 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama valstybei narei, kai ji leidžia mišriems apmokestinamiesiems asmenims atlikti šiose nuostatose numatytą atskaitą pagal visų prekių ar paslaugų ar jų dalies panaudojimą, apskaičiuojant atskaitomą sumą sektoriuose, kuriuose šie apmokestinamieji asmenys vykdo tik apmokestinamuosius sandorius, traukti neapmokestinamas „subsidijas“ trupmenos, skirtos apskaičiuoti atskaitos proporcijai, vardiklį.

36 Reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką Šeštosios direktyvos 17 ir paskesniuose straipsniuose numatyta teisė atskaitą yra sudedamoji PVM sistemos dalis ir iš esmės ji negali būti ribojama. Ši teisė gyvendinama nedelsiant visų mokesčių, taikomų pirkimo sandoriams, atžvilgiu. Visi teisės PVM atskaitą apribojimai turi tokios mokesčių naštos dydžiu ir turi būti taikomi panašiai visose valstybėse narėse. Todėl nukrypimai galimi tik Šeštojoje direktyvoje aiškiai numatytais atvejais (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Komisija prieš Prancųziją* 28 punktą).

37 Šiuo klausimu šios direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad teisė atskaitą atsiranda, kai yra prievolė apskaičiuoti atskaitytiną PVM, o šio straipsnio 2 dalyje leidžiama apmokestinamajam asmeniui iš mokesčio, kurį jam reikia sumokėti, atskaityti PVM apskaičiuotą ar sumokėtą šalies teritorijoje už kito apmokestinamojo asmens jam patiektas prekes ir suteiktas paslaugas tiek, kiek prekes ir paslaugas jis naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams (žr. minėto Sprendimo *Komisija prieš Prancųziją* 29 punktą).

38 Dėl „mišri“ apmokestinamųjų asmenų iš Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmos ir antros pastraipų matyti, kad teisė atskaitą apskaičiuojama pagal proporcijai, nustatomą pagal tos pačios direktyvos 19 straipsnį. Vis dėlto pagal 17 straipsnio 5 dalies trečią pastraipą valstybėms narėms leidžiama numatyti vieną iš kitų teisės atskaitą apskaičiavimo būdų, kurie išvardyti šioje pastraipoje, t. y. be kita ko, atskiros proporcingos dalies nustatymas kiekvienai veiklos rūšiai arba atskaita pagal visų prekių ar paslaugų ar jų dalies panaudojimą konkrečioje veikloje (žr. minėto Sprendimo *Komisija prieš Prancųziją* 30 punktą).

39 Šeštosios direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatyta, kad subsidijos, tiesiogiai susijusios su prekių ar paslaugų kaina, yra apmokestinamos taip pat. Dėl tiesiogiai su kaina nesusijusių subsidijų šios direktyvos 19 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad valstybės narės gali jas traukti proporcijos, taikytinos, jei apmokestinamasis asmuo vienu metu vykdo sandorius, kuriems tenkantis PVM gali būti atskaitomas, ir neapmokestinamuosius sandorius, trupmenos vardiklį (žr. minėto Sprendimo *Komisija prieš Prancųziją* 31 punktą).

40 Aišku, kad, kalbant apie pagrindinį bylį, *Varzim Sol* buvo leidžiama atlikti atskaitą pagal kitą

nei nustatytos proporcijos pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnų metodą, t. y. pagal visų prekių ar paslaugų ar jų dalies panaudojimo konkrečioje veikloje metodą, numatytą šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiojoje pastraipoje.

41 Kadangi *Varzim Sol* maitinimo ir pramogų sektoriuose vykdoma veikla apmokestinama PVM, teisėtai atskaitoma pagal realaus panaudojimo metodą apima visus mokesčius, taikomus pirkimo sandoriams.

42 Iš tiesų, kadangi apmokestinamasis asmuo turėjo teisę atlikti atskaitą pagal realaus panaudojimo metodą, Šeštosios direktyvos 19 straipsnio nuostatos netaikomos, todėl neturi būti taikomi teisėtai atskaitomi ribojimai šiuose sektoriuose, kaip numatyta šioje direktyvoje.

43 Atsižvelgiant į tai, kas minėta, pateiktus klausimus reikia atsakyti taip, kad Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 2 ir 5 dalys bei 19 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiama valstybei narei, kai ji leidžia mišriems apmokestinamiesiems asmenims atlikti šiose nuostatose numatytą atskaitą pagal visų prekių ar paslaugų ar jų dalies panaudojimą, apskaičiuojant atskaitomą sumą sektoriuose, kuriuose šie apmokestinamieji asmenys vykdo tik apmokestinamuosius sandorius, traukti neapmokestinamas „subsidijas“ trupmenos, skirtos apskaičiuoti atskaitos proporciją, vardiklį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

44 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo — Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 17 straipsnio 2 ir 5 dalys bei 19 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiama valstybei narei, kai ji leidžia mišriems apmokestinamiesiems asmenims atlikti šiose nuostatose numatytą atskaitą pagal visų prekių ar paslaugų ar jų dalies panaudojimą, apskaičiuojant atskaitomą sumą sektoriuose, kuriuose šie apmokestinamieji asmenys vykdo tik apmokestinamuosius sandorius, traukti neapmokestinamas „subsidijas“ trupmenos, skirtos apskaičiuoti atskaitos proporciją, vardiklį.

Parašai.

* Proceso kalba: portugalų.