

Sprawa C-25/11

Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA

przeciwko

Fazenda Pública

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez Supremo Tribunal Administrativo)

Podatki – Szósta dyrektywa VAT – Odliczenie podatku naliczonego – Artykuł 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 – „Subwencje” wykorzystywane na zakup towarów i usług – Ograniczenie prawa do odliczenia

Streszczenie wyroku

1. *Pytania prejudycjalne – Dopuszczalność – Konieczność dostarczenia Trybunałowi wystarczających wyjaśnień w zakresie stanu faktycznego i prawnego – Zakres*

(art. 267 TFUE; statut Trybunału Sprawiedliwości, art. 23)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Ograniczenia prawa do odliczenia – Subwencje*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 17 ust. 2, 5, art. 19)

1. Informacje, które muszą zostać przedstawione Trybunałowi w postanowieniu odsyłającym, nie muszą jedynie umożliwić Trybunałowi udzielenia przydatnej odpowiedzi, lecz muszą również umożliwić rzędom państw członkowskich i innym zainteresowanym stronom przedstawienie uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości. W tym celu niezbędne jest, aby sąd krajowy wskazać ramy faktyczne i prawne przedstawionych pytań lub przynajmniej wyjaśnić okoliczności faktyczne, na których opierają się te pytania.

W ten sposób, jeżeli informacje dostarczone przez sąd krajowy pozwalają na przedstawienie sporu przed sądem krajowym oraz głównych kwestii dla porządku prawnego Unii, a także jeżeli pozwalają zarówno państwom członkowskim na przedstawienie uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału i na skuteczne uczestnictwo w postępowaniu przed nim, jak i Trybunałowi na udzielenie użytecznej odpowiedzi sądowi krajowemu, to wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy uznać za dopuszczalny.

(por. pkt 30, 31)

2. Wyk?adni art. 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, powinno dokonywa? si? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one temu, aby pa?stwo cz?onkowskie, w sytuacji, gdy upowa?nia ono podatników mieszanych do dokonania odliczenia przewidzianego w tych przepisach wed?ug metody przeznaczenia wszystkich lub cz??ci towarów i us?ug, oblicza?o kwot? odliczenia w sektorach, w których podatnicy ci dokonuj? jedynie czynno?ci opodatkowanych, poprzez w??czenie nieopodatkowanych „subwencji” do mianownika u?amka s?u??cego obliczeniu proporcjonalnej cz??ci odliczenia.

Poniewa? podatnicy zostali upowa?nieni do dokonania odliczenia wed?ug metody rzeczywistego przeznaczenia, przepisy art. 19 szóstej dyrektywy nie maj? zastosowania i w zwi?zku z tym nie mog? ogranicza? wynikaj?cego z tej dyrektywy prawa do odliczenia w rzeczonych sektorach.

(por. pkt 42, 43; sentencja)

WYROK TRYBUNA?U (ósma izba)

z dnia 16 lutego 2012 r. (*)

Podatki – Szósta dyrektywa VAT – Odliczenie podatku naliczonego – Artyku? 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 – „Subwencje” wykorzystywane na zakup towarów i us?ug – Ograniczenie prawa do odliczenia

W sprawie C?25/11

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia) postanowieniem z dnia 10 listopada 2010 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 17 stycznia 2011 r., w post?powaniu:

Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA

przeciwko

Fazenda Pública,

TRYBUNA? (ósma izba),

w sk?adzie: A. Prechal, prezes izby, L. Bay Larsen (sprawozdawca) i E. Jaraši?nas, s?dziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn?,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA przez A. Jacinto oraz M. Brás, advogados,
 - w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, działającego w charakterze pełnomocnika,
 - w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz P. Guerrero e Andradego, działających w charakterze pełnomocników,
- podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 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 przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA (zwanym dalej „Varzim Sol”) a Fazenda Pública w przedmiocie decyzji ustalającej wysokość dodatkowego zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) i odsetek ustawowych za lata 2002–2004.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 ust. 1 szóstej dyrektywy opodatkowuje podatkiem VAT „dostawę towarów lub usług świadczoną odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [dostawę towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze] oraz „przewóz towarów”.

4 Artykuł 11 cz. I A ust. 1 lit. a) tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„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 świadczy usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, w tym z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw”.

5 Artykuł 17 szóstej dyrektywy, który reguluje powstanie i zakres prawa do odliczenia, stanowi w ust. 2 i 5:

„2. O ile towary i usługi są częścią transakcji [wykorzystywane w celu dokonywania czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należny lub zapłacony na terytorium kraju podatek [VAT] od towarów lub usług, które są

lub mają być mu dostarczone [lub świadczony] przez innego podatnika;

- b) należnego lub zapłaconego podatku [VAT] od towarów przywożonych na terytorium kraju;
- c) podatku [VAT], który jest należny na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) i art. 6 ust. 3.

[...]

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 te 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 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 całości lub części towarów i usług;
- d) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia zgodnie z przewidzianymi zasadami ustanowionymi 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.

[...]”.

6 Artykuł 19 rzeczonyj dyrektywy, który ustanawia zasady mające zastosowanie przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu, stanowi w ust. 1:

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

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

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

7 Artykuł 23 kodeksu VAT stanowi:

„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 w zależności od rzeczywistego przeznaczenia wszystkich lub części wykorzystanych towarów i usług, pod warunkiem uprzedniego poinformowania o tym główniej 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. Określona część odliczenia, o której mowa w ust. 1, wynika z ułamka, który zawiera w liczniku roczną wartość, z wyliczeniem podatku, dostaw towarów i świadczenia usług, które dają prawo do odliczenia zgodnie z art. 19 i art. 20 ust. 1, i w mianowniku roczną kwotę, z wyliczeniem podatku, wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika, wliczający w to transakcje zwolnione lub pozostające poza zakresem stosowania podatku, w szczególności nieopodatkowane subwencje, które nie są subwencjami na wyposażenie.

[...]”.

8 Spółki korzystające z koncesji na prowadzenie gier hazardowych na obszarze przeznaczonym do gier podlegają między innymi przepisom dekretu z mocy ustawy nr 422/89 z dnia 2 grudnia 1989 r. z późn. zm. Artykuł 16 tego dekretu stanowi:

„1. Niezależnie od innych obowiązków przewidzianych w niniejszej ustawie, przepisach uzupełniających i ośmiu umowach koncesyjnych, koncesjonariusze zobowiązują się do:

[...]

b) regularnego organizowania w przewidzianych na ten cel pomieszczeniach programów rozrywkowych na dobrym poziomie artystycznym;

c) promowania i organizowania imprez turystycznych, kulturalnych i sportowych, uczestnictwa w inicjatywach oficjalnych o takim samym charakterze, mających na celu wspieranie turystyki na danym obszarze przeznaczonym do gier oraz wspieranie i prowadzenie promocji obszaru przeznaczonego do gier za granicę [...].

2. Na wykonanie obowiązków przeznaczonych w lit. b) i c) poprzedniego ustępu koncesjonariusze powinni przeznaczyć kwotę odpowiadającą co najmniej 3% przychodów brutto z gier osiagniętych w roku poprzednim lub, w przypadku pierwszego roku koncesji, w danym roku, przy czym kwota przeznaczona na wykonanie tych obowiązków nie może być niższa niż 1% tych

przychodów”.

9 System umów koncesyjnych na prowadzenie gier hazardowych na obszarach przeznaczonych do gier został zmieniony dekretem z mocą ustawy nr 275/2001 z dnia 17 października 2001 r. Artykuł 2 ust. 4 owego dekretu z mocą ustawy przewiduje:

„Wynagrodzenie roczne, do zapłaty którego zobowiązani są koncesjonariusze obszarów przeznaczonych do gier w Algarve, Espinho, Estoril i Póvoa de Varzim, nie może być niższe niż kwoty wskazane w tabeli znajdującej się w załączniku [...]”.

10 Artykuł 5 rzeczono dekretu z mocą ustawy dotyczący odliczenia wydatków w dziedzinie rozrywki i promocji turystyki stanowi:

„1. Od wynagrodzenia rocznego za prowadzenie, do zapłaty którego zobowiązani są koncesjonariusze [...], dokonuje się odliczenia do wysokości 1% przychodów brutto wydatków związanych z wykonaniem obowiązków przewidzianych w art. 16 ust. 1 lit. b) i c) dekretu z mocą ustawy nr 422/89 [...], które to wydatki nie mogą być niższe niż 3% przychodów brutto.

2. W przypadku gdy rzeczono wydatki powiększone o koszty netto działalności rozrywkowej i restauracyjnej oraz o koszty reklamowe i marketingowe przekraczają kwotę odpowiadającą 3% przychodów brutto, koncesjonariusz [...] ma prawo do dodatkowego odliczenia 50% wydatków przekraczających wymagane minimum [...], przy czym owo dodatkowe odliczenie nie może przekraczać 3% przychodów brutto z gier.

3. Odliczenia przewidziane w ust. 2 są stosowane jedynie w zakresie i w granicach 25% zwiększenia przychodów brutto w każdym roku podatkowym w stosunku do poprzedniego roku podatkowego w przypadkach obszarów przeznaczonych do gier w Póvoa de Varzim [...]”.

11 Ustanowione w ten sposób przepisy dotyczące odliczania wydatków w dziedzinie rozrywki i promocji turystyki zostały powtórzone w umowie koncesji na prowadzenie gier hazardowych na stałym obszarze w Póvoa de Varzim przyznanej na rzecz Varzim Sol.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

12 Varzim Sol prowadzi kasyno na podstawie umowy koncesji na prowadzenie gier hazardowych na stałym obszarze Póvoa de Varzim zawartej w dniu 14 grudnia 2001 r. Umowa ta zobowiązuje do podejmowania określonych rodzajów działalności rozrywkowej i kulturalnej, lecz także do uczestniczenia w promocji obszaru, na którym znajduje się kasyno.

13 Varzim Sol prowadzi jednocześnie działalność w sektorze gier, zwolnioną z podatku VAT, w sektorze restauracji i rozrywki, podlegającą podatkowi VAT, a także w sektorze administracyjnym i finansowym, z częściowym odliczeniem podatku VAT. W sektorze podlegającym podatkowi VAT odliczenie naliczonego podatku VAT dokonywane jest według metody rzeczywistego przeznaczenia zgodnie z art. 23 ust. 2 kodeksu VAT.

14 Ponadto na podstawie właściwego uregulowania oraz na podstawie umowy koncesji Varzim Sol ma obowiązek zapłaty na rzecz państwa portugalskiego wynagrodzenia początkowego jak również wynagrodzenia rocznego obliczonego na podstawie przychodów osiągniętych w sektorze gier. Jest uprawniona do odliczenia od owego rocznego wynagrodzenia części wydatków poniesionych na wykonanie obowiązków w dziedzinie rozrywki i promocji turystyki. Wysokość tego odliczenia zależy jednocześnie od wysokości poniesionych wydatków oraz przychodów osiągniętych z działalności w zakresie gier.

15 W wyniku kontroli organów podatkowych Varzim Sol stała się przedmiotem decyzji

ustalającej wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 496 697,14 EUR za lata 2002–2004. Korekta ta oparta została na stwierdzeniu nieprawidłowości metody zastosowanej przez Varzim Sol przy obliczaniu podlegającej odliczeniu kwoty podatku VAT w sektorach restauracyjnym i rozrywkowym.

16 W rzeczywistości bowiem Fazenda Pública twierdzi, że dokonane odliczenie od wynagrodzenia rocznego w celu wyrównania kosztów związanych z działalnością rozrywkową i promocyjną powinno zostać zakwalifikowane jako subwencja na prowadzenie działalności w rozumieniu art. 23 ust. 4 kodeksu VAT. Uważa, że w zakresie, w jakim owa subwencja nie podlega podatki VAT, działalność w sektorach restauracji i rozrywkowym powinna być traktowana jako działalność mieszana. W związku z tym odliczenie naliczonego podatku VAT w tych sektorach powinno być dokonywane w proporcjonalnej części pozwalającej na jednoczesne uwzględnienie działalności zwolnionej i działalności opodatkowanej.

17 Varzim Sol zapłaciła wymagane kwoty, lecz wniosła skargę do sądu. Skarga ta została oddalona przez administrativo e fiscal do Porto. W związku z tym Varzim Sol wniosła odwołanie do Supremo Tribunal Administrativo.

18 Varzim Sol twierdzi, że nawet jeżeli kwota odliczenia należałoby zakwalifikować jako subwencję, quod non, to nie może to mieć wpływu na odliczenie podatku VAT dotyczący podatników, którzy w ramach metody rzeczywistego przeznaczenia dokonują wyłącznie transakcji opodatkowanych i niezwolnionych, takich jak transakcje w sektorze restauracji i rozrywki, które dają prawo do odliczenia zapłaconego podatku VAT.

19 Pomocniczo Varzim Sol podnosi, że argumentacja Fazenda Pública przejęta przez tribunal administrativo e fiscal do Porto prowadzi do zakłócenia w dziedzinie odliczenia podatku VAT z naruszeniem szóstej dyrektywy w interpretacji nadanej jej przez Trybunał w wyrokach z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-204/03 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-8389, oraz w sprawie C-243/03 Komisja przeciwko Francji, Zb.Orz. s. I-8411.

20 W takich okolicznościach Supremo Tribunal Administrativo postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 23 kodeksu [...] VAT jest zgodny z art. 17 ust. 2 i 5 i art. 19 szóstej dyrektywy [...]?

2) [W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze], czy zgodne z art. 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 szóstej dyrektywy jest ustanowienie specjalnej pro raty (proporcjonalnej części) odliczenia podatku [VAT] poniesionego przez podatników, którzy dokonują tylko czynności podlegających opodatkowaniu, nawet jeżeli następuje to według rzeczywistego przeznaczenia, na podstawie istnienia niepodlegających opodatkowaniu subwencji na ten sektor («inputs»), w rozumieniu rzeczoności art. 23?».

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

21 Republika Portugalska podnosi tytułem głównego zarzutu niedopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

22 W ten sposób, jeżeli chodzi o pytanie pierwsze, rzeczoności twierdzi, że jego przedmiotem jest ocena zgodności portugalskiego prawa krajowego, to znaczy art. 23 kodeksu VAT z niektórymi przepisami wspólnego systemu podatku VAT.

23 Pomimo że Trybunał może w ramach współpracy sądowej ustanowionej przez art. 267

TFUE dostarczy s?dowi krajowemu na podstawie okoliczno?ci znajduj?cych si? w aktach sprawy elementy wyk?adni, które wydawa? mu si? b?d? u?yteczne dla oceny skutków przepisów Unii, to jednak ?aden z fragmentów postanowienia odsy?aj?cego nie zawiera wyra?nego wskazania, nawet zwi?z?ego, spornych w niniejszej sprawie przepisów portugalskiego prawa wewn?trznego.

24 Nieprecyzyjno?? pytania pierwszego wi?za?aby si? z tym, ?e pytanie to nale?a?oby potraktowa? jako wniosek o opini? ogóln?, który nie jest dopuszczalny na podstawie art. 267 TFUE.

25 Uwagi te dotycz? zasadniczo równie? pytania drugiego.

26 W zwi?zku z tym braki postanowienia odsy?aj?cego nie pozwalaj? Trybuna?owi na udzielenie u?ytecznej odpowiedzi, jak równie? nie pozwalaj? pa?stwom cz?onkowskim i innym zainteresowanym na przedstawienie uwag w niniejszej sprawie.

27 W tym zakresie po pierwsze, nale?y przypomnie?, ?e system wspó?pracy ustanowiony w art. 267 TFUE opiera si? na rozdziale kompetencji pomi?dzy s?dami krajowymi a Trybuna?em. W ramach post?powania wszcz?tego na podstawie tego artyku?u wyk?adnia przepisów krajowych nale?y do s?dów pa?stw cz?onkowskich, a nie do Trybuna?u; do tego ostatniego nie nale?y wi?c orzekanie w przedmiocie zgodno?ci norm prawa krajowego z postanowieniami prawa unijnego. Natomiast zadaniem Trybuna?u jest dostarczenie s?dowi krajowemu wszystkich elementów wyk?adni prawa unijnego, które mog? mu by? pomocne w dokonaniu oceny zgodno?ci norm prawa krajowego z uregulowaniami wspólnotowymi (wyrok z dnia 6 marca 2007 r. w sprawach po??czonych C?338/04, C?359/04 i C?360/04 Placanica i in., Zb.Orz. s. I?1891, pkt 36; a tak?e wyrok z dnia 8 wrze?nia 2009 r. w sprawie C?42/07 Liga Portuguesa de Futebol Profissional i Bwin International, Zb.Orz. s. I?7633, pkt 37).

28 Tymczasem, o ile prawd? jest, ?e literalne brzmienie pyta? prejudycjalnych przedstawionych przez s?d odsy?aj?cy wzywa Trybuna? do wypowiedzenia si? w przedmiocie zgodno?ci przepisu prawa wewn?trznego z prawem Unii, to jednak nic nie stoi na przeszkodzie, aby Trybuna? udzieli? u?ytecznej odpowiedzi s?dowi krajowemu poprzez dostarczenie mu elementów wyk?adni prawa unijnego, które pozwol? temu s?dowi na samodzielne orzeczenie o zgodno?ci prawa wewn?trznego z prawem unijnym (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Placanica i in., pkt 37).

29 Po drugie, nale?y przypomnie?, ?e oddalenie przez Trybuna? wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?onego przez s?d krajowy jest mo?liwe tylko wtedy, gdy wida? w sposób wyra?ny, ?e wyk?adnia prawa Unii, o któr? wnosi s?d krajowy, nie ma ?adnego zwi?zku ze stanem faktycznym czy przedmiotem g?ównego sporu, lub te? gdy problem ma charakter hipotetyczny, lub te? Trybuna? nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezb?dnymi do udzielenia u?ytecznej odpowiedzi na pytania, które zosta?y mu postawione (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C?415/93 Bosman, Rec. s. I?4921, pkt 61; a tak?e wyrok z dnia 31 marca 2011 r. w sprawie C?450/09 Schröder, Zb.Orz. s. I?2497, pkt 17).

30 Je?eli chodzi o informacje, które musz? zosta? przedstawione Trybuna?owi w postanowieniu odsy?aj?cym, to nie s?u?? one jedynie umo?liwieniu Trybuna?owi udzielenia przydatnej odpowiedzi, lecz musz? równie? umo?liwi? rz?dom pa?stw cz?onkowskich i innym zainteresowanym stronom przedstawienie uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybuna?u Sprawiedliwo?ci Unii Europejskiej. W tym celu niezb?dne jest, aby s?d krajowy wskaza? ramy faktyczne i prawne przedstawionych pyta? lub przynajmniej wyja?ni? okoliczno?ci faktyczne, na których opieraj? si? te pytania (zob. ww. wyrok w sprawie Schröder, pkt 18).

31 W ten sposób, je?eli informacje dostarczone przez s?d krajowy pozwalaj? na

przedstawienie sporu przed sądem krajowym i głównych kwestii dla porządku prawnego Unii, a także jeżeli pozwalają zarówno państwowym czy onkowskim na przedstawienie uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału i na skuteczne uczestnictwo w postępowaniu przed nim, jak i Trybunałowi na udzielenie użytecznej odpowiedzi sądowi krajowemu, to wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy uznać za dopuszczalny (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Schröder, pkt 19, 21, 22).

32 W niniejszej sprawie postanowienie odsyłające wskazuje, że jeżeli chodzi o działalność w sektorze restauracji i rozrywki wykonywaną przez Varzim Sol, która podlega podatkowi VAT, odliczenie naliczonego podatku VAT dokonywane jest według metody rzeczywistego przeznaczenia. Ponadto, co się tyczy wynagrodzenia rocznego obliczonego na podstawie przychodów osiągniętych w sektorze gier, które Varzim Sol ma obowiązek płacić na rzecz państwa, to ma ona prawo do odliczenia od tego wynagrodzenia części wydatków poniesionych przy wykonywaniu obowiązków z zakresu rozrywki i promocji turystyki. Zdaniem organu podatkowego, w zakresie, w jakim owo odliczenie stanowi subwencję na prowadzenie działalności niepodlegającej podatkowi VAT, działalność w zakresie restauracji i rozrywki powinna być traktowana jako działalność mieszana, a w związku z tym odliczenie podatku VAT zapłaconego w tych sektorach powinno być dokonywane na podstawie proporcjonalnej części pozwalającej na jednoczesne uwzględnienie czynności zwolnionych i czynności opodatkowanych. Varzim Sol z kolei twierdzi, że owa rzekoma subwencja nie może mieć wpływu na odliczenie podatku VAT dotyczącego podatników, którzy w ramach metody rzeczywistego przeznaczenia dokonują wyłącznie transakcji opodatkowanych a nie zwolnionych, takich jak transakcje w zakresie restauracji i rozrywki, które dają prawo do odliczenia zapłaconego podatku VAT.

33 Elementy te są wystarczające w świetle orzecznictwa przypomnianego w pkt 30 i 31 niniejszego wyroku. Ponadto nic nie pozwala na stwierdzenie, że informacje przedstawione przez sąd krajowy nie umożliwiłyby zainteresowanym, o których mowa w art. 23 statutu Trybunału, przedstawienia ich uwag zgodnie z tym artykułem i skutecznego uczestnictwa w postępowaniu przed nim.

34 Z powyższego wynika, że wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

Co do istoty

35 Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć częściowo, sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby państwo członkowskie, w sytuacji, gdy zezwala podatnikom mieszanym na dokonywanie odliczenia przewidzianego w rzeczonych przepisach w oparciu o przeznaczenie całości lub części towarów lub usług, obliczało kwoty podlegające odliczeniu dla sektorów, w których tacy podatnicy dokonują jedynie czynności opodatkowanych, poprzez wliczenie nieopodatkowanych „subwencji” do mianownika ułamka służącego ustalaniu proporcjonalnej części odliczenia.

36 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy stanowi integralny mechanizm podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Powinno być ono wykonywane natychmiast w odniesieniu do całości podatku naliczonego w związku z czynnościami opodatkowanymi. Jakikolwiek ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT ma wpływ na wysokość obciążenia podatkowego i powinno być stosowane w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich. W konsekwencji odstąpienia są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach przewidzianych wyraźnie przez szóstej dyrektywy (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 28).

37 W tym zakresie art. 17 ust. 1 rzeczony dyrektywy przewiduje, że prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy odliczany podatek staje się wymagalny, a ust. 2 tego artykułu upoważnia podatnika, o ile towary i usługi są wykonywane przy czynnościach podlegających opodatkowaniu, do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, kwoty należnego lub zapłaconego podatku od dostarczonych mu towarów lub towarów, które mają być mu dostarczone, lub od usług, które zostały lub mają zostać mu świadczone przez innego podatnika (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 29).

38 Jeżeli chodzi o podatników mieszanych, z art. 17 ust. 5 akapity pierwszy i drugi szóstej dyrektywy wynika, że wysokość odliczenia ustalana jest na podstawie proporcji określonej zgodnie z art. 19 tej dyrektywy. Rzeczony art. 17 ust. 5 akapit trzeci uprawnia jednak państwa członkowskie do przyjęcia jednej z metod ustalenia wysokości odliczenia wymienionych w tym akapicie, tzn. m.in. określenia proporcjonalnej części różnej dla każdego z sektorów działalności lub odliczenia według przeznaczenia całości lub części towarów i usług na określony rodzaj działalności (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 30).

39 Artykuł 11 cz. A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy przewiduje, że subwencje związane bezpośrednio z ceną towaru lub usługi podlegają opodatkowaniu w taki sam sposób jak ta cena. Jeżeli chodzi o subwencje inne niż subwencje bezpośrednio związane z ceną, art. 19 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje, że państwa członkowskie mają możliwość włączenia ich do mianownika ułamka służącego obliczaniu wstępnego proporcjonalnej części, jeżeli podatnik wykonuje jednocześnie czynności dające prawo do odliczenia i czynności zwolnione z opodatkowania (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 31).

40 Wiadomo, że w postępowaniu przed sądem krajowym Varzim Sol miała prawo do dokonania odliczenia według innej metody niż metoda dotycząca proporcjonalnej części ustalonej na podstawie art. 19 szóstej dyrektywy, to znaczy według przeznaczenia wszystkich lub części towarów i usług na określony rodzaj działalności; metoda ta została przewidziana w art. 17 ust. 5 akapit trzeci tej dyrektywy.

41 Tymczasem, ponieważ czynności wykonywane przez Varzim Sol w sektorze restauracji i rozrywki podlegają podatkowi VAT, prawo do odliczenia według metody rzeczywistego przeznaczenia dotyczy całego podatku naliczonego przy transakcjach zawieranych przy wykonywaniu tych czynności.

42 W rzeczywistości bowiem, ponieważ podatnicy zostali upoważnieni do dokonania odliczenia według metody rzeczywistego przeznaczenia, przepisy art. 19 szóstej dyrektywy nie mają zastosowania i w związku z tym nie mogą ograniczać wynikającego z tej dyrektywy prawa do odliczenia w rzeczonych sektorach.

43 Z uwagi na powyższe na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że art. 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one

temu, aby państwo czonkowskie, w sytuacji, gdy upoważnia ono podatników mieszanych do dokonania odliczenia przewidzianego w tych przepisach według metody przeznaczenia wszystkich lub części towarów i usług, oblicza kwotę odliczenia w sektorach, w których podatnicy ci dokonują jedynie czynności opodatkowanych, poprzez wyczenie nieopodatkowanych „subwencji” do mianownika ułamka sześcącego obliczeniu proporcjonalnej części odliczenia.

W przedmiocie kosztów

44 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 (ósma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 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 powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby państwo członkowskie, w sytuacji, gdy upoważnia ono podatników mieszanych do dokonania odliczenia przewidzianego w tych przepisach według metody przeznaczenia wszystkich lub części towarów i usług, oblicza kwotę odliczenia w sektorach, w których podatnicy ci dokonują jedynie czynności opodatkowanych, poprzez wyczenie nieopodatkowanych „subwencji” do mianownika ułamka sześcącego obliczeniu proporcjonalnej części odliczenia.

Podpisy

* Język postępowania: portugalski.