ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 16ης Φεβρουαρίου 2012*

«Φορολογία — Έκτη οδηγία ΦΠΑ — Έκπτωση του φόρου εισροών — Άρθρα 17, παράγραφοι 2 και 5, και 19 — "Επιδοτήσεις" για την αγορά αγαθών και υπηρεσιών — Περιορισμός του δικαιώματος εκπτώσεως»

Στην υπόθεση C-25/11,

με αντικείμενο αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Supremo Tribunal Administrativo (Πορτογαλία) με απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 17 Ιανουαρίου 2011, στο πλαίσιο της δίκης

Varzim Sol — Turismo, Jogo e Animação SA

κατά

Fazenda Pública,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Prechal, πρόεδρο τμήματος, L. Bay Larsen (εισηγητή) και E. Jarašiūnas, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Varzim Sol — Turismo, Jogo e Animação SA, εκπροσωπούμενη από τους A. Jacinto και M. Brás, advogados,

— η Πορτογαλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον L. Inez Fernandes,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την L. Lozano Palacios και τον P. Guerra e Andrade,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 17, παράγραφοι 2 και 5, και 19 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της Varzim Sol — Turismo, Jogo e Animação SA (στο εξής: Varzim Sol) και της Fazenda Pública, σχετικά με συμπληρωματικά εκκαθαριστικά σημειώματα φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) και τόκους υπερημερίας για τα έτη 2002, 2003 και 2004.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν» και οι «εισαγωγές αγαθών».

4 Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α′, της οδηγίας αυτής έχει ως εξής:

«Στο εσωτερικό της χώρας

1. Βάση επιβολής του φόρου είναι:

α) για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός των αναφερομένων κατωτέρω [στα στοιχεία] β′, γ′ και δ′, οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, συμπεριλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται αμέσως με την τιμή των πράξεων αυτών.»

5 Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, που διέπει τη γέννηση και την έκταση του δικαιώματος εκπτώσεως, ορίζει με τις παραγράφους του 2 και 5 τα εξής:

«2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο:

α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα [ΦΠΑ] για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο·

β) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα [ΦΠΑ] για εισαχθέντα στο εσωτερικό της χώρας αγαθά·

c) τον [ΦΠΑ], ο οποίος οφείλεται κατά το άρθρο 5, παράγραφος 7, στοιχείο α′, και το άρθρο 6, παράγραφος 3.

[...]

5. Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενον στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερομένων στις παραγράφους 2 και 3 οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση όσο και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του φόρου προστιθεμένης αξίας το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

Η αναλογία αυτή καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 19.

Εντούτοις, τα κράτη μέλη δύνανται:

α) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο να καθορίζει μια αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητάς του, εφόσον τηρείται χωριστή λογιστική για καθένα από τους τομείς αυτούς·

β) να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να καθορίζει μια αναλογία για κάθε τομέα δραστηριότητάς του και να τηρεί χωριστή λογιστική για καθέναν από τους τομείς αυτούς·

γ) να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν τον υποκείμενο στον φόρο να ενεργεί την έκπτωση ανάλογα με τη χρησιμοποίηση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και υπηρεσιών·

δ) να επιτρέπουν στον υποκείμενο στον φόρο ή να τον υποχρεώνουν να ενεργεί την έκπτωση, σύμφωνα με τον κανόνα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο, για όλα τα αγαθά και όλες τις υπηρεσίες που έχουν χρησιμοποιηθεί για όλες τις αναφερόμενες στο εδάφιο αυτό πράξεις·

ε) να ορίσουν ότι, όταν ο [ΦΠΑ], ο οποίος δεν δύναται να εκπίπτεται από τον υποκείμενο στον φόρο, είναι ασήμαντος, τότε ο φόρος αυτός δεν θα λαμβάνεται υπόψη.

[...]»

6 Το άρθρο 19 της εν λόγω οδηγίας, που θέτει τους κανόνες υπολογισμού της αναλογίας της εκπτώσεως, ορίζει με την παράγραφό του 1 τα εξής:

«Η αναλογία εκπτώσεως που προβλέπεται από το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει:

— στον αριθμητή, το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3,

— στον παρονομαστή, το συνολικό ποσό του ετησίου κύκλου εργασιών, άνευ φόρου προστιθεμένης αξίας, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή, καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να συνυπολογίζουν στον παρονομαστή το ποσό των επιδοτήσεων, πλην των προβλεπομένων από το άρθρο 11 υπό Α, παράγραφος 1, [στοιχείο] α΄.

Η αναλογία καθορίζεται επί ετήσιας βάσεως, εκφράζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό και στρογγυλοποιείται σε αριθμό που δεν υπερβαίνει τη μονάδα.»

Το εθνικό δίκαιο

7 Το άρθρο 23 του κώδικα περί ΦΠΑ ορίζει τα εξής:

«1. Οσάκις, στο πλαίσιο ασκήσεως της δραστηριότητάς του, ο υποκείμενος στον φόρο μεταβιβάζει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες, μέρος των οποίων δεν γεννά δικαίωμα εκπτώσεως, ο καταβληθείς επί των αγορών φόρος εκπίπτει μόνο κατά το ποσοστό που αντιστοιχεί στο ετήσιο ύψος των γενεσιουργών της εκπτώσεως πράξεων.

2. Με την επιφύλαξη των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να πραγματοποιήσει την έκπτωση με γνώμονα την πραγματική υπαγωγή του συνόλου ή μέρους των χρησιμοποιούμενων αγαθών και υπηρεσιών στην οικεία δραστηριότητα, υπό την προϋπόθεση ότι θα ενημερώσει προηγουμένως τη γενική διεύθυνση άμεσων και έμμεσων φόρων, η οποία έχει τη δυνατότητα να του επιβάλει ειδικούς όρους ή να παύσει τη διαδικασία αυτή σε περίπτωση σημαντικών στρεβλώσεων κατά την επιβολή φόρου.

3. Η φορολογική αρχή μπορεί να υποχρεώσει τον φορολογούμενο να ενεργήσει σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου:

a) όταν ο υποκείμενος στον φόρο ασκεί χωριστές οικονομικές δραστηριότητες·

b) όταν η εφαρμογή της διαδικασίας της παραγράφου 1 συνεπάγεται σημαντικές στρεβλώσεις στην επιβολή φόρου.

4. Το ποσοστό της κατά την παράγραφο 1 ειδικής εκπτώσεως προκύπτει από κλάσμα που περιέχει, στον μεν αριθμητή, το ετήσιο ύψος, άνευ φόρου, των γενεσιουργών του δικαιώματος προς έκπτωση μεταβιβάσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών, σύμφωνα με τα άρθρα 19 και 20, παράγραφος 1, στον δε παρονομαστή, το ετήσιο ύψος, άνευ φόρου, όλων των διενεργηθεισών από τον υποκείμενο στον φόρο πράξεων, περιλαμβανομένων και των πράξεων που απαλλάσσονται ή εκφεύγουν του πεδίου επιβολής του φόρου, ιδίως των μη φορολογουμένων ενισχύσεων, πλην των επιδομάτων εξοπλισμού.

[...]»

8 Οι εταιρίες στις οποίες έχει παραχωρηθεί η εκμετάλλευση τυχερών παιγνίων εντός ζώνης παιγνίων υπόκεινται, μεταξύ άλλων, στις διατάξεις του νομοθετικού διατάγματος αριθ. 422/89 της 2ας Δεκεμβρίου 1989, όπως τροποποιήθηκε. Το άρθρο 16 του νομοθετικού αυτού διατάγματος ορίζει τα εξής:

«1. Με την επιφύλαξη της τηρήσεως των λοιπών υποχρεώσεων που προβλέπει η παρούσα διάταξη, της συμπληρωματικής νομοθεσίας και των αντίστοιχων συμβάσεων παραχωρήσεως, οι παραχωρησιούχοι εταιρίες δεσμεύονται:

[...]

b) να οργανώνουν τακτικώς, εντός των προβλεπόμενων προς τούτο εγκαταστάσεων του καζίνο, προγράμματα ψυχαγωγίας υψηλού επιπέδου·

c) να προάγουν και να οργανώνουν τουριστικές, πολιτιστικές και αθλητικές εκδηλώσεις, να μετέχουν στις επίσημες πρωτοβουλίες παρεμφερούς φύσεως για την ενίσχυση του τουρισμού στη ζώνη παιγνίων και τη στήριξη ή την προώθηση της ζώνης παιγνίων στην αλλοδαπή [...].

2. Προς τήρηση των προβλεπόμενων στα σημεία b) και c) της ανωτέρω παραγράφου υποχρεώσεων, οι παραχωρησιούχοι πρέπει να διαθέτουν ποσό που αντιστοιχεί σε ποσοστό 3 % των μικτών εσόδων από παίγνια που πραγματοποιήθηκαν κατά το προηγούμενο έτος ή, αν πρόκειται για το πρώτο έτος των

παραχωρήσεων, των εσόδων που πραγματοποιήθηκαν κατά το εν λόγω έτος και, σε κάθε περίπτωση, το ποσό που διατίθεται προς τήρηση των σχετικών υποχρεώσεων δεν πρέπει να υπολείπεται του 1 % των εν λόγω εσόδων.»

9 Το καθεστώς συμβάσεων των παραχωρήσεων για την εκμετάλλευση τυχερών παιγνίων στις ζώνες παιγνίων τροποποιήθηκε με το νομοθετικό διάταγμα αριθ. 275/2001 της 17ης Οκτωβρίου 2001. Το άρθρο 2, παράγραφος 4, του νομοθετικού αυτού διατάγματος προβλέπει τα εξής:

«4.Τα ετήσια χρηματοοικονομικά ανταλλάγματα που έχουν δεσμευθεί να καταβάλουν οι παραχωρησιούχοι των ζωνών παιγνίων των περιοχών Algarve, Espinho, Estoril και Póvoa de Varzim δεν πρέπει να υπολείπονται των τιμών που αναφέρονται στον πίνακα του παραρτήματος [...]»

10 Το άρθρο 5 το εν λόγω νομοθετικού διατάγματος, που αφορά το καθεστώς εκπτώσεων στον τομέα της ψυχαγωγίας και της τουριστικής προωθήσεως, ορίζει τα εξής:

«1. Στα ετήσια χρηματοοικονομικά ανταλλάγματα για εκμετάλλευση, τα οποία οφείλουν να καταβάλλουν οι παραχωρησιούχοι εταιρίες [...], εκπίπτουν μέχρι ποσοστού 1 % επί των μικτών εσόδων από παίγνια οι επιβαρύνσεις που σχετίζονται με την εκπλήρωση των προβλεπόμενων στο άρθρο 16, παράγραφος 1, σημεία b) και c), του νομοθετικού διατάγματος 422/89 υποχρεώσεις [...], επιβαρύνσεις που δεν πρέπει να υπολείπονται του 3 % των μικτών εσόδων από παίγνια.

2. Στην περίπτωση που οι εν λόγω επιβαρύνσεις, οι οποίες προστίθενται στις καθαρές δαπάνες ψυχαγωγίας και εστιάσεως καθώς και στα έξοδα διαφημίσεως και προωθήσεως, υπερβαίνουν ποσό αντίστοιχο του 3 % των μικτών εσόδων από παίγνια, οι παραχωρησιούχοι [...] δικαιούνται να αφαιρούν, επιπλέον, το 50 % των επιβαρύνσεων που υπερβαίνουν το ελάχιστο απαιτούμενο όριο [...], αυτή δε η επιπλέον έκπτωση δεν πρέπει να υπερβαίνει το 3 % των μικτών εσόδων από παίγνια.

3. Αυτή η τελευταία έκπτωση χωρεί μόνο στην περίπτωση, και εντός του ορίου 25 %, της αυξήσεως των μικτών εσόδων από παίγνια σε κάθε περίοδο αναφοράς σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο αναφοράς, όσον αφορά τις ζώνες παιγνίων της περιοχής Póvoa de Varzim [...]».

11 Οι ως άνω κανόνες για την έκπτωση επιβαρύνσεων στον τομέα της ψυχαγωγίας και της τουριστικής προωθήσεως επαναλαμβάνονται στη σύμβαση με την οποία παραχωρήθηκε στη Varzim Sol η εκμετάλλευση τυχερών παιγνίων στη μόνιμη ζώνη της Póvoa de Varzim.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

12 Η Varzim Sol εκμεταλλεύεται καζίνο βάσει συμβάσεως παραχωρήσεως που συνήφθη στις 14 Δεκεμβρίου 2001 και αφορά την εκμετάλλευση τυχερών παιγνίων στη μόνιμη ζώνη παιγνίων της Póvoa de Varzim. Βάσει της συμβάσεως αυτής, η Varzim Sol υποχρεούται να παρέχει ορισμένες υπηρεσίες αναψυχής καλλιτεχνικού και πολιτιστικού χαρακτήρα, καθώς και να μετέχει στην προώθηση της ζώνης εντός της οποίας βρίσκεται το καζίνο.

13 Η Varzim Sol ασκεί δραστηριότητες στον τομέα των παιγνίων, οι οποίες απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, καθώς και της εστιάσεως και της αναψυχής, οι οποίες υπόκεινται στον ΦΠΑ, αλλά συγχρόνως και στον διοικητικό και χρηματοοικονομικό τομέα, με μερική απαλλαγή από τον ΦΠΑ. Για τις δραστηριότητες που υπόκεινται στον ΦΠΑ, η έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ πραγματοποιείται σύμφωνα με τη μέθοδο της πραγματικής υπαγωγής, κατά το άρθρο 23, παράγραφος 2, του κώδικα περί ΦΠΑ.

14 Εξάλλου, βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας και της συμβάσεως παραχωρήσεως, η Varzim Sol υποχρεούται να καταβάλει στο πορτογαλικό Δημόσιο ένα αρχικό χρηματοοικονομικό αντάλλαγμα, αλλά και ετήσιο χρηματοοικονομικό αντάλλαγμα υπολογιζόμενο βάσει των εσόδων που πραγματοποιούνται στον τομέα των παιγνίων. Η Varzim Sol νομιμοποιείται να αφαιρέσει από το ετήσιο χρηματοοικονομικό αντάλλαγμα

μέρος των δαπανών που διέθεσε για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών της στον τομέα της ψυχαγωγίας και της τουριστικής προωθήσεως. Το ποσό της εκπτώσεως αυτής εξαρτάται τόσο από το ύψος των πραγματοποιηθεισών δαπανών όσο και από το ύψος των εσόδων που προέρχονται από τη δραστηριότητα τυχερών παιγνίων.

15 Κατόπιν ελέγχου που διενήργησαν οι φορολογικές υπηρεσίες, η Varzim Sol έλαβε συμπληρωματικά εκκαθαριστικά σημειώματα ποσού 496 697,14 ευρώ για τα έτη 2002 έως 2004. Οι διορθώσεις αυτές πραγματοποιήθηκαν κατόπιν αμφισβητήσεως της μεθόδου που εφάρμοσε η Varzim Sol για τον υπολογισμό του εκπεστέου ποσού του καταβληθέντος για τους τομείς της εστιάσεως και της ψυχαγωγίας ΦΠΑ.

16 Συγκεκριμένα, η Fazenda Pública υποστηρίζει ότι η αφαίρεση από το ετήσιο χρηματοοικονομικό αντάλλαγμα που πραγματοποιήθηκε προς αντιστάθμισμα των επιβαρύνσεων για τους τομείς της ψυχαγωγίας και της προωθήσεως πρέπει να χαρακτηρίζεται ως επιδότηση εκμεταλλεύσεως κατά την έννοια του άρθρου 23, παράγραφος 4, του κώδικα ΦΠΑ. Όπως υποστηρίζει, στο μέτρο που η επιδότηση αυτή δεν υπόκειται στον ΦΠΑ, οι δραστηριότητες εστιάσεως και ψυχαγωγίας πρέπει να θεωρούνται ως μικτές δραστηριότητες. Συνεπώς, η έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ στους τομείς αυτούς θα έπρεπε να πραγματοποιείται βάσει αναλογίας που να λαμβάνει υπόψη τόσο τις απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ δραστηριότητες όσο και τις φορολογητέες.

17 Η Varzim Sol κατέβαλε τα απαιτούμενα ποσά, αλλά άσκησε ένδικη προσφυγή. Η προσφυγή αυτή απορρίφθηκε από το tribunal administrativo e fiscal do Porto. Η Varzim Sol άσκησε έφεση ενώπιον του Supremo Tribunal Administrativo.

18 Η Varzim Sol υποστηρίζει ότι, ακόμη και αν το εκπεστέο ποσό πρέπει να χαρακτηρισθεί ως επιδότηση, περίπτωση που δεν συντρέχει κατά την άποψή της, δεν μπορεί να επηρεάσει την έκπτωση ΦΠΑ όσον αφορά υποκειμένους στον φόρο που, στο πλαίσιο της μεθόδου της πραγματικής υπαγωγής, ασκούν μόνο φορολογητέες και όχι απαλλασσόμενες από φόρο δραστηριότητες, όπως είναι οι δραστηριότητες εστιάσεως και ψυχαγωγίας, που γεννούν δικαίωμα εκπτώσεως του επιβληθέντος ΦΠΑ.

19 Επικουρικώς, η Varzim Sol υποστηρίζει ότι τα επιχειρήματα της Fazenda Pública τα οποία επαναλαμβάνει το tribunal administrativo e fiscal do Porto προκαλούν στρέβλωση στον τομέα της εκπτώσεως του ΦΠΑ, κατά παράβαση της έκτης οδηγίας, όπως ερμηνεύθηκε από το Δικαστήριο με τις αποφάσεις του της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-204/03, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 2005, σ. I-8389), και C-243/03, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 2005, σ. I-8411).

20 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Supremo Tribunal Administrativo αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Συμβαδίζει το άρθρο 23 του κώδικα [...] περί ΦΠΑ με τα άρθρα 17, παράγραφοι 2 και 5, και 19 της έκτης οδηγίας […];

2) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως, συμβαδίζει με τα άρθρα 17, παράγραφοι 2 και 5, και 19 της έκτης οδηγίας η εφαρμογή ειδικής αναλογίας εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας ο οποίος βαρύνει τους υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι πραγματοποιούν μόνον φορολογητέες πράξεις, έστω και μέσω πραγματικής υπαγωγής, με βάση την ύπαρξη μη φορολογουμένων επιδοτήσεων στον οικείο τομέα (“εισροών”), σύμφωνα με το προαναφερθέν άρθρο 23;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του παραδεκτού

21 Η Πορτογαλική Δημοκρατία προβάλλει, κυρίως, το απαράδεκτο της αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως.

22 Όσον αφορά το πρώτο ερώτημα, το εν λόγω κράτος μέλος επισημαίνει ότι με το ερώτημα αυτό ζητείται να διερευνηθεί η συμβατότητα του εθνικού πορτογαλικού δικαίου, ήτοι του άρθρου 23 του κώδικα περί ΦΠΑ, με ορισμένους κανόνες του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

23 Μολονότι το Δικαστήριο μπορεί, στο πλαίσιο της δικαστικής συνεργασίας που καθιερώνει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, να παρέχει στο εθνικό δικαστήριο, βάσει των στοιχείων της δικογραφίας, τα ερμηνευτικά στοιχεία που θεωρεί χρήσιμα για την εκτίμηση των αποτελεσμάτων των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, εντούτοις κανένα χωρίο της αποφάσεως περί παραπομπής δεν περιλαμβάνει συγκεκριμένη, έστω και συνοπτική, ένδειξη όσον αφορά τις επίμαχες στην υπόθεση της κύριας δίκης διατάξεις του πορτογαλικού δικαίου.

24 Η ασάφεια του πρώτου ερωτήματος έχει περαιτέρω ως συνέπεια να ερμηνεύεται ως αίτημα παροχής γενικής γνωμοδοτήσεως, το οποίο δεν μπορεί να γίνει δεκτό κατά το άρθρο 267 ΣΛΕΕ.

25 Οι εκτιμήσεις αυτές ισχύουν, κατ' ουσίαν, και για το δεύτερο ερώτημα.

26 Ως εκ τούτου, οι ελλείψεις που χαρακτηρίζουν την απόφαση περί παραπομπής δεν παρέχουν ούτε στο Δικαστήριο τη δυνατότητα να δώσει χρήσιμη απάντηση ούτε στα κράτη μέλη και στους λοιπούς ενδιαφερομένους τη δυνατότητα να υποβάλουν παρατηρήσεις στο πλαίσιο της υπό κρίση υποθέσεως.

27 Συνεπώς, πρέπει να υπομνησθεί, πρώτον, ότι το σύστημα συνεργασίας που καθιερώνει το άρθρο 234 ΕΚ στηρίζεται στη σαφή διάκριση αρμοδιοτήτων μεταξύ των εθνικών δικαστηρίων και του Δικαστηρίου. Στο πλαίσιο διαδικασίας κινηθείσας δυνάμει του άρθρου αυτού, η ερμηνεία των εθνικών διατάξεων επαφίεται στα εθνικά δικαστήρια και όχι στο Δικαστήριο, το οποίο δεν είναι αρμόδιο να αποφαίνεται επί της συμβατότητας των κανόνων του εσωτερικού δικαίου με τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης. Αντιθέτως, το Δικαστήριο είναι αρμόδιο να παρέχει στο εθνικό δικαστήριο όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία που άπτονται του δικαίου της Ένωσης και τα οποία θα του παράσχουν τη δυνατότητα να εκτιμήσει τη συμβατότητα των κανόνων του εσωτερικού δικαίου προς τη νομοθεσία της Ένωσης (αποφάσεις της 6ης Μαρτίου 2007, C-338/04, C-359/04 και C-360/04, Placanica κ.λπ., Συλλογή 2007, σ. I-1891, σκέψη 36, καθώς και της 8ης Σεπτεμβρίου 2009, C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional και Bwin International, Συλλογή 2009, σ. I-7633, σκέψη 37).

28 Μολονότι από το γράμμα των προδικαστικών ερωτημάτων που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι το Δικαστήριο καλείται στην πραγματικότητα να αποφανθεί επί της συμβατότητας διατάξεως του εθνικού δικαίου με το δίκαιο της Ένωσης, τίποτα δεν εμποδίζει το Δικαστήριο να δώσει χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο παρέχοντάς του τα ερμηνευτικά στοιχεία που άπτονται του δικαίου της Ένωσης και τα οποία θα του παράσχουν τη δυνατότητα να εκτιμήσει τη συμβατότητα των κανόνων του εθνικού δικαίου με το δίκαιο της Ένωσης (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Placanica κ.λπ., σκέψη 37).

29 Δεύτερον, υπενθυμίζεται ότι το Δικαστήριο μπορεί να απορρίψει αίτηση εθνικού δικαστηρίου για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως μόνον εάν προκύπτει προδήλως ότι η ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης που ζητεί το εθνικό δικαστήριο δεν έχει σχέση με το υποστατό ή το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης, όταν το πρόβλημα είναι υποθετικής φύσεως ή επίσης όταν το Δικαστήριο δεν διαθέτει τα πραγματικά και νομικά στοιχεία που είναι αναγκαία προκειμένου να απαντήσει λυσιτελώς στα

ερωτήματα που του υποβάλλονται (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 15ης Δεκεμβρίου 1995, C-415/93, Bosman, Συλλογή 1995, σ. I-4921, σκέψη 61, καθώς και της 31ης Μαρτίου 2011, C-450/09, Schröder, Συλλογή 2011, σ. I-2497, σκέψη 17).

30 Όσον αφορά, ειδικότερα, τα στοιχεία που πρέπει να υποβάλλονται στην κρίση του Δικαστηρίου στο πλαίσιο αιτήσεως εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως, υπενθυμίζεται ότι τα στοιχεία αυτά πρέπει να παρέχουν στο μεν Δικαστήριο τη δυνατότητα να δώσει χρήσιμες απαντήσεις, στις δε κυβερνήσεις των κρατών μελών και στα λοιπά ενδιαφερόμενα μέρη τη δυνατότητα να υποβάλουν παρατηρήσεις σύμφωνα με το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Προς τούτο, είναι απαραίτητο το εθνικό δικαστήριο να καθορίζει το πραγματικό και κανονιστικό πλαίσιο εντός του οποίου εντάσσονται τα ερωτήματα που υποβάλλει ή, τουλάχιστον, να εξηγεί τις πραγματικές καταστάσεις στις οποίες στηρίζονται τα ερωτήματα αυτά (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Schröder, σκέψη 18).

31 Στο πλαίσιο αυτό, όταν τα εν λόγω στοιχεία που παρέχει το αιτούν δικαστήριο αρκούν για να εκτεθεί το αντικείμενο της διαφοράς της κύριας δίκης και τα κύρια ζητήματα που εγείρει η διαφορά αυτή για την έννομη τάξη της Ένωσης, καθώς και για να καταστεί δυνατό για τα μεν κράτη μέλη να υποβάλουν τις παρατηρήσεις τους σύμφωνα με το άρθρο 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου και να μετάσχουν αποτελεσματικώς στην ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία, για το δε Δικαστήριο να δώσει χρήσιμη απάντηση στο αιτούν δικαστήριο, η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής παραπομπής πρέπει να θεωρείται παραδεκτή (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση Schröder, σκέψεις 19, 21 και 22).

32 Εν προκειμένω, στην απόφαση περί παραπομπής τονίζεται, όσον αφορά τις υποκείμενες στον ΦΠΑ δραστηριότητες εστιάσεως και ψυχαγωγίας που ασκεί η Varzim Sol, ότι η έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ πραγματοποιείται σύμφωνα με τη μέθοδο της πραγματικής υπαγωγής. Όσον αφορά, εξάλλου, το ετήσιο χρηματοοικονομικό αντάλλαγμα που υπολογίζεται βάσει των εσόδων στον τομέα των παιγνίων και πρέπει να καταβληθεί στο Δημόσιο από τη Varzim Sol, η εταιρία αυτή νομιμοποιείται να αφαιρέσει μέρος των δαπανών που πραγματοποίησε για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών της εστιάσεως και τουριστικής προωθήσεως. Κατά τη φορολογική αρχή, στο μέτρο που η έκπτωση αυτή αποτελεί επιδότηση εκμεταλλεύσεως μη υποκείμενη στον ΦΠΑ, οι δραστηριότητες εστιάσεως και ψυχαγωγίας πρέπει να θεωρούνται ως μικτές δραστηριότητες και, ως εκ τούτου, η έκπτωση του καταβληθέντος ΦΠΑ στους τομείς αυτούς πρέπει να πραγματοποιείται βάσει αναλογίας η οποία θα λαμβάνει υπόψη τόσο τις απαλλασσόμενες από φόρο όσο και τις φορολογητέες δραστηριότητες. Η Varzim Sol υποστηρίζει ότι αυτή η προβαλλόμενη επιδότηση δεν ασκεί επιρροή στην έκπτωση του ΦΠΑ όσον αφορά υποκειμένους στον φόρο που, στο πλαίσιο της μεθόδου της πραγματικής υπαγωγής, πραγματοποιούν μόνο φορολογητέες και όχι απαλλασσόμενες από φόρο πράξεις, όπως είναι οι δραστηριότητες εστιάσεως και ψυχαγωγίας, που γεννούν δικαίωμα εκπτώσεως του επιβληθέντος ΦΠΑ.

33 Τα στοιχεία αυτά είναι αρκετά από πλευράς της προαναφερθείσας στις σκέψεις 30 και 31 της παρούσας αποφάσεως νομολογίας. Κατά τα λοιπά, από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι οι πληροφορίες που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο δεν κατέστησαν δυνατή για τους ενδιαφερομένους, κατά την έννοια του άρθρου 23 του Οργανισμού του Δικαστηρίου, την υποβολή παρατηρήσεων βάσει του άρθρου αυτού και την αποτελεσματική συμμετοχή του στην ενώπιον του Δικαστηρίου διαδικασία.

34 Ως εκ τούτου, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως είναι παραδεκτή.

Επί της ουσίας

35 Με τα ερωτήματα αυτά, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ερωτά, κατ' ουσίαν, αν τα άρθρα 17, παράγραφοι 2 και 5, καθώς και 19 της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι απαγορεύουν σε κράτος μέλος, όταν αυτό επιτρέπει σε μικτούς υποκειμένους στον φόρο να πραγματοποιήσουν την προβλεπόμενη στις διατάξεις αυτές έκπτωση, βάσει της εν όλω ή εν μέρει υπαγωγής των αγαθών και υπηρεσιών, υπολογίζει το εκπεστέο ποσό, για τομείς στους οποίους οι εν λόγω

υποκείμενοι στον φόρο πραγματοποιούν μόνο φορολογητέες πράξεις, περιλαμβάνοντας μη φορολογητέες «επιδοτήσεις» στον παρονομαστή του κλάσματος που χρησιμεύει για τον καθορισμό της αναλογίας εκπτώσεως.

36 Κατά πάγια νομολογία, το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπουν τα άρθρα 17 επ. της έκτης οδηγίας αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και, καταρχήν, δεν μπορεί να περιοριστεί. Το δικαίωμα αυτό ασκείται απευθείας για το σύνολο των φόρων που επιβάρυναν τις πράξεις εισροών. Επιπλέον, κάθε περιορισμός του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ έχει αντίκτυπο στον βαθμό της φορολογικής επιβαρύνσεως και πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, παρεκκλίσεις επιτρέπονται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η έκτη οδηγία (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 28).

37 Συναφώς, το άρθρο 17 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει, στην παράγραφο 1, ότι το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός και, στην παράγραφο 2, ότι, στο μέτρο που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να αφαιρέσει από τον φόρο για τον οποίον καθίσταται υπόχρεος τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ για αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 29).

38 Όσον αφορά τους μικτούς υποκειμένους στον φόρο, από το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο και δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι το δικαίωμα προς έκπτωση υπολογίζεται βάσει αναλογίας η οποία καθορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 19 της ίδιας οδηγίας. Το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, επιτρέπει, ωστόσο, στα κράτη μέλη να προβλέπουν κάποια εκ των λοιπών μεθόδων καθορισμού του δικαιώματος προς έκπτωση που απαριθμούνται στο εδάφιο αυτό, ήτοι, μεταξύ άλλων, την καθιέρωση χωριστής αναλογίας για κάθε τομέα δραστηριότητας ή την έκπτωση ανάλογα με τη διάθεση του συνόλου ή μέρους των αγαθών και των υπηρεσιών σε συγκεκριμένη δραστηριότητα (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 30).

39 Το άρθρο 11, Α, παράγραφος 1, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας ορίζει ότι οι επιδοτήσεις που συνδέονται άμεσα με την τιμή αγαθού ή υπηρεσίας φορολογούνται όπως αυτή. Όσον αφορά επιδοτήσεις πλην αυτών που συνδέονται άμεσα με την τιμή, το άρθρο 19, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας ορίζει ότι τα κράτη μέλη μπορούν να συμπεριλάβουν το ποσό των επιδοτήσεων αυτών στον παρονομαστή του κλάσματος της αναλογίας που εφαρμόζεται όταν ο υποκείμενος στον φόρο διενεργεί ταυτοχρόνως πράξεις που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση και πράξεις που απαλλάσσονται του φόρου (βλ. προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 31).

40 Είναι γεγονός ότι, όσον αφορά την υπόθεση της κύριας δίκης, επετράπη στη Varzim Sol να πραγματοποιήσει την έκπτωση φόρου σύμφωνα με άλλη μέθοδο, πλην εκείνης που στηρίζεται στην κατά το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας καθοριζόμενη αναλογία, ήτοι βάσει της εν όλω ή εν μέρει υπαγωγής των αγαθών και υπηρεσιών σε συγκεκριμένη δραστηριότητα, μέθοδο που προβλέπεται στο άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής.

41 Δεδομένου ότι οι δραστηριότητες που ασκεί η Varzim Sol στους τομείς της εστιάσεως και της ψυχαγωγίας υπόκεινται στον ΦΠΑ, το δικαίωμα εκπτώσεως σύμφωνα με τη μέθοδο της πραγματικής υπαγωγής αφορά το σύνολο των φόρων που επιβλήθηκαν στις πραγματοποιηθείσες πράξεις εισροών.

42 Πράγματι, εφόσον επετράπη στον υποκείμενο στον φόρο να πραγματοποιήσει την έκπτωση φόρου σύμφωνα με τη μέθοδο της πραγματικής υπαγωγής, οι διατάξεις του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας δεν ισχύουν και δεν μπορούν, ως εκ τούτου, να περιορίσουν το δικαίωμα εκπτώσεως, όπως αυτό προκύπτει από την οικεία οδηγία, στους εν λόγω τομείς.

43 Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, πρέπει να δοθεί στα υποβληθέντα ερωτήματα η απάντηση ότι τα άρθρα 17, παράγραφοι 2 και 5, καθώς και 19 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν σε κράτος μέλος, το οποίο επιτρέπει στους μικτούς υποκειμένους στον φόρο να πραγματοποιούν την προβλεπόμενη στις εν λόγω διατάξεις έκπτωση βάσει της εν όλω ή εν μέρει υπαγωγής αγαθών και υπηρεσιών, να υπολογίζει το εκπεστέο ποσό, σε τομείς στους οποίους οι εν λόγω υποκείμενοι στον φόρο πραγματοποιούν μόνο φορολογητέες πράξεις, περιλαμβάνοντας μη φορολογητέες «επιδοτήσεις» στον παρονομαστή του κλάσματος που χρησιμεύει για τον καθορισμό της αναλογίας εκπτώσεως.

Επί των δικαστικών εξόδων

44 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 17, παράγραφοι 2 και 5, καθώς και 19 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, πρέπει να ερμηνευθούν υπό την έννοια ότι απαγορεύουν σε κράτος μέλος, το οποίο επιτρέπει στους μικτούς υποκειμένους στον φόρο να πραγματοποιούν την προβλεπόμενη στις εν λόγω διατάξεις έκπτωση βάσει της εν όλω ή εν μέρει υπαγωγής αγαθών και υπηρεσιών, να υπολογίζει το εκπεστέο ποσό, σε τομείς στους οποίους οι εν λόγω υποκείμενοι στον φόρο πραγματοποιούν μόνο φορολογητέες πράξεις, περιλαμβάνοντας μη φορολογητέες «επιδοτήσεις» στον παρονομαστή του κλάσματος που χρησιμεύει για τον καθορισμό της αναλογίας εκπτώσεως.

(υπογραφές)