UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

16 päivänä helmikuuta 2012 *

Verotus — Kuudes arvonlisäverodirektiivi — Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen — 17 artiklan 2 ja 5 kohta sekä 19 artikla — Tavaroiden ja palvelujen ostoihin käytetyt ”tuet” — Vähennysoikeuden rajoitus

Asiassa C-25/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Supremo Tribunal Administrativo (Portugali) on esittänyt 10.11.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.1.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA

vastaan

Fazenda Pública,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Prechal sekä tuomarit L. Bay Larsen (esittelevä tuomari) ja E. Jarašiūnas,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA, edustajinaan advogado A. Jacinto ja advogada M. Brás,

— Portugalin hallitus, asiamiehenään L. Inez Fernandes,

— Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja P. Guerra e Andrade,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: portugali.

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklan 2 ja 5 kohdan sekä 19 artiklan tulkintaa.

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa valittajana on Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA (jäljempänä Varzim Sol) ja vastapuolena Fazenda Pública ja joka koskee arvonlisäveron jälkiverotusta vuosilta 2002–2004 sekä viivästyskorkoja kyseiseltä ajalta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta” sekä ”tavaroiden maahantuonnista”.

4 Saman direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan sanamuoto on seuraava:

”Maan alueella

1. Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

5 Kuudennen direktiivin 17 artiklan, joka koskee vähennysoikeuden syntymistä ja laajuutta, 2 ja 5 kohdassa säädetään seuraavaa:

”2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan[,]:

a) arvonlisävero[n], joka on – – maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle

b) [maahan]tuoduista tavaroista maksettavan tai maksetun arvonlisäveron

c) arvonlisäveron, joka on maksettava 5 artiklan 7 kohdan a alakohdan [ja] 6 artiklan 3 kohdan – – perusteella

– –

5. Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin:

a) oikeuttaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun, jos jokaisesta toimialasta pidetään erillistä kirjanpitoa

b) velvoittaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun ja pitämään jokaisesta toimialasta erillistä kirjanpitoa

c) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella

d) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun säännön mukaisesti vähennyksen jokaisen sellaisen tavaran tai palvelun osalta, joka käytetään siinä tarkoitettuun liiketoimeen

e) määrätä, että merkityksetöntä arvonlisäveroa, jota verovelvollinen ei voi vähentää, ei oteta huomioon.

_ _”

6 Direktiivin 19 artiklan, jossa vahvistetaan vähennyksen suhdeluvun laskemista koskevat säännöt, 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Edellä 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, jonka

— osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista

— nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Jäsenvaltiot voivat lisäksi sisällyttää nimittäjään muut kuin 11 artiklan [A] kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetut tukipalkkiot.

Suhdeluku on laskettava vuosiperusteella ja ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä prosenttilukuna.”

Kansallinen lainsäädäntö

7 Portugalin arvonlisäverolain 23 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Jos verovelvollinen toimintaansa harjoittaessaan tekee sellaisia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, joista osa ei oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen, ostoihin sisältyvästä verosta voidaan vähentää ainoastaan se prosenttiosuus, joka vastaa vähennykseen oikeuttavien liiketoimien vuotuista määrää.

2. Verovelvollinen voi sen estämättä, mitä 1 momentissa säädetään, tehdä vähennyksen kaikkien tai osittain käytettyjen tavaroiden tai palvelujen tosiasiallisen käyttötarkoituksen mukaan, tämän kuitenkaan rajoittamatta välittömistä ja välillisistä veroista vastaavan veroviranomaisen mahdollisuutta asettaa verovelvolliselle erityisiä ehtoja tai lopettaa tämä menettely silloin, kun verotuksessa todetaan merkittäviä vääristymiä.

3. Veroviranomainen voi velvoittaa verovelvollisen toimimaan 2 momentin mukaisella tavalla,

a) jos verovelvollinen harjoittaa erillisiä taloudellisia toimintoja

b) jos 1 momentissa tarkoitetun menettelyn soveltaminen johtaa merkittäviin vääristymiin verotuksessa.

4. Edellä 1 momentissa tarkoitettu vähennysprosentti lasketaan murtolukuna, jonka osoittajana on 19 §:n ja 20 §:n 1 momentin nojalla vähennykseen oikeuttavien tavaroiden luovutusten ja palveluiden suoritusten veroton vuotuinen määrä ja nimittäjänä kaikkien verovelvollisen toteuttamien liiketoimien vuotuinen veroton määrä, mukaan luettuina verosta vapautetut toimet tai veron soveltamisalan ulkopuolelle jäävät toimet, muun muassa verottomat tuet, jotka eivät ole investointitukea.

– –”

8 Yrityksiin, joille on myönnetty onnenpelikonsessio tietylle pelialueelle, sovelletaan muun muassa 2.12.1989 annetun asetuksen nro 422/89, sellaisena kuin se on muutettuna, säännöksiä. Kyseisen asetuksen 16 §:ssä säädetään seuraavaa:

”1. Tässä asetuksessa asetettuja velvollisuuksia, täydentävää lainsäädäntöä ja kyseisiä konsessiosopimuksia rajoittamatta konsessionsaajina olevat yritykset ovat velvollisia

– –

b) järjestämään säännöllisesti tähän tarkoituksen määrätyn kasinon tiloissa taiteellisesti laadukasta viihdetoimintaa

c) edistämään ja järjestämään matkailu-, kulttuuri- ja urheilutapahtumia, osallistumaan vastaavanlaisiin julkisiin hankkeisiin, joiden tavoitteena on edistää matkailua kyseisellä pelialueella, sekä tukemaan pelialueen mainontaa ulkomailla tai markkinoimaan kyseistä aluetta ulkomailla – –

2. Edellä b ja c kohdassa säädettyjen velvoitteiden täyttämiseksi konsessionsaajien on kohdennettava osuus, jonka suuruus on vähintään 3 prosenttia edellisenä vuonna pelitoiminnasta saaduista bruttotuloista tai, mikäli kyseessä on ensimmäinen lupavuosi, kyseisenä vuonna saaduista tuloista, kuitenkin niin, että mainittuihin velvoitteisiin kohdennettavan osuuden on oltava vähintään 1 prosenttia kyseisistä tuloista.”

9 Pelialueisiin kohdistuvien onnenpelikonsessioiden sopimusjärjestelmää muutettiin 17.10.2001 annetulla asetuksella nro 275/2001. Kyseisen asetuksen 2 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”Vuotuinen vastike, joka Algarven, Espinhon, Estorilin ja Póvoa de Varzimin pelialueiden konsenssionsaajien on suoritettava, ei saa alittaa liitteessä – – olevassa taulukossa mainittuja arvoja.”

10 Saman asetuksen 5 §:ssä, joka koskee viihdepalvelujen ja matkailun edistämisen toimialoilla aiheutuneiden kulujen vähennysjärjestelmää, säädetään seuraavaa:

”1. Vuotuisesta käyttövastikkeesta, joka konsessionsaajien on maksettava, – – voidaan tehdä vähennys, joka on suuruudeltaan enintään 1 prosentti pelitoiminnasta saaduista bruttotuloista, niiden kulujen osalta, jotka ovat aiheutuneet asetuksen nro 422/89 – – 16 §:n 1 momentin b ja c kohdassa säädettyjen velvoitteiden täyttämisestä ja joiden on oltava vähintään 3 prosenttia pelitoiminnasta saaduista bruttotuloista.

2. Jos 1 momentissa tarkoitetut kulut, joihin on lisätty viihde- ja ravintolapalvelujen nettokustannukset sekä mainonta- ja markkinointikulut, ylittävät määrän, joka vastaa 3:a prosenttia pelitoiminnasta saaduista bruttotuloista, konsessionsaajilla – – on oikeus vähentää lisäksi 50 prosenttia niistä kuluista, jotka ylittävät vaaditun vähimmäismäärän – –; tämä ylimääräinen vähennys ei voi ylittää 3:a prosenttia pelitoiminnasta saaduista bruttotuloista.

3. Viimeksi mainittu vähennys voidaan tehdä Póvoa de Varzimin – – pelialueilla ainoastaan silloin, kun kullakin tilikaudella pelitoiminnasta saadut bruttotulot kasvavat enintään 25 prosenttia edelliseen tilikauteen verrattuna.”

11 Nämä näin vahvistetut säännöt kulujen vähentämisestä viihdepalvelujen ja matkailun edistämisen toimialoilla on sisällytetty sellaisenaan Póvoa de Varzimin pysyvää pelialuetta koskevan onnenpelikonsession – joka myönnettiin Varzim Solille – myöntämistä koskevaan sopimukseen.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Varzim Sol ylläpitää kasinoa onnenpelikonsession myöntämisestä 14.12.2001 tehdyn sopimuksen perusteella Póvoa de Varzimin pysyvällä pelialueella. Se on kyseisen sopimuksen nojalla velvollinen järjestämään tietyn määrän taide- ja kulttuuritapahtumia sekä osallistumaan kasinon sijaintialueen markkinointitoimintaan.

13 Varzim Sol harjoittaa arvonlisäverosta vapautettua pelitoimintaa, arvonlisäveronalaista toimintaa ravintola- ja viihdepalvelujen toimialoilla sekä osittaiseen arvonlisäveron vähennykseen oikeuttavaa toimintaa hallinnon ja rahoituksen toimialoilla. Arvonlisäveron alaisilla toimialoilla maksettu arvonlisävero vähennetään arvonlisäverolain 23 §:n 2 momentin nojalla tosiasialliseen käyttöön perustuvan menetelmän mukaisesti.

14 Varzim Solin on sovellettavan lainsäädännön ja konsessiosopimuksen nojalla suoritettava Portugalin valtiolle alustava vastike sekä vuosivastike, joka lasketaan pelitoiminnasta saatujen tulojen perusteella. Varzim Solilla on oikeus vähentää tästä vuosivastikkeesta osa kuluista, jotka ovat aiheutuneet Varzim Solin viihdepalveluja ja matkailunedistämispalveluja koskevien velvoitteiden täyttämisestä. Kyseisen vähennyksen määrä riippuu sekä aiheutuneista kustannuksista että pelitoiminnasta saaduista tuloista.

15 Varzim Soliin kohdistettiin verotarkastuksen seurauksena 496 697,14 euron suuruinen jälkiverotus vuosilta 2002–2004. Nämä oikaisut perustuivat siihen, että Varzim Solin käyttämää menetelmää ravintola- ja viihdepalvelujen aloilla suoritetun arvonlisäveron vähentämiseksi ei hyväksytty.

16 Fazenda Pública väittää nimittäin, että vuosivastikkeesta tehty vähennys viihde- ja mainontatoimintaan liittyvien kustannusten korvaamiseksi on katsottava arvonlisäverolain 23 §:n 4 momentissa tarkoitetuksi toimintatueksi. Se katsoo, että koska tämä tuki ei ole arvonlisäveron alaista, ravintola- ja viihdepalvelutoimintaa on pidettävä osittain arvonlisäveron alaisena toimintana. Näillä aloilla suoritetun arvonlisäveron vähennys on näin ollen tehtävä sellaisen suhdeluvun mukaisesti, jossa otetaan huomioon verosta vapautetut toiminnot sekä veronalaiset toiminnot.

17 Varzim Sol maksoi vaaditun summan mutta nosti verotuspäätöksestä kanteen. Tribunal administrativo e fiscal do Porto hylkäsi kanteen. Varzim Sol valitti tästä Supremo Tribunal Administrativoon.

18 Varzim Sol väittää, että vaikka vähennystä olisi pidettävä tukena – mitä se ei ole –, se ei voi vaikuttaa sellaisten verovelvollisten tekemään arvonlisäveron vähennykseen, jotka tosiasialliseen käyttöön perustuvan menetelmän perusteella harjoittavat yksinomaan veronalaisia, eivätkä verosta vapautettuja, toimintoja, kuten ravintola- ja viihdepalvelutoimintoja, jotka oikeuttavat suoritetun arvonlisäveron vähennykseen.

19 Varzim Sol väittää toissijaisesti, että Fazenda Pública näkemys, jonka Tribunal administrativo e fiscal do Porto hyväksyi, johtaa kuudennen direktiivin, sellaisena kuin sitä on tulkittu asiassa C-204/03, komissio vastaan Espanja, 6.10.2005 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-8389) ja asiassa C-243/03, komissio vastaan Ranska, 6.10.2005 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-8411), vastaiseen arvonlisäveron vähennyksen vääristymiseen.

20 Näissä olosuhteissa Supremo Tribunal Administrativo on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [Portugalin arvonlisäverolain] 23 § yhteensopiva [kuudennen direktiivin] 17 artiklan 2 ja 5 kohdan sekä 19 artiklan kanssa?

2) Mikäli tähän vastataan myöntävästi, onko mainitun direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohdan sekä 19 artiklan mukaista määrittää tosiasiallisen käytön perusteella yksinomaan veronalaista toimintaa harjoittavan verovelvollisen maksamasta arvonlisäverosta tehtävään vähennykseen sovellettava erityinen suhdeluku tällä alalla saadun verottoman tuen (tuotantopanosten) perusteella edellä mainitussa 23 §:ssä säädetyn mukaisesti?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

21 Portugalin hallitus väittää ensisijaisesti, että ennakkoratkaisupyyntö on jätettävä tutkimatta.

22 Portugalin hallitus toteaa täten ensimmäisestä ennakkoratkaisukysymyksestä, että sillä pyritään arvioimaan Portugalin kansallisen lainsäädännön, eli arvonlisäverolain 23 §:n, yhteensopivuutta tiettyjen yhteisen arvonlisäverojärjestelmän säännösten kanssa.

23 Vaikka unionin tuomioistuin voi SEUT 267 artiklassa määrätyssä tuomioistuinten välisessä yhteistyössä esittää asiakirjoista ilmenevien seikkojen perusteella kansalliselle tuomioistuimelle tulkintaan liittyvät seikat, jotka sen mielestä voivat olla kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllisiä sen arvioidessa näiden unionin oikeuden säännösten vaikutuksia, ennakkoratkaisupyynnön missään kohdassa ei kuitenkaan Portugalin hallituksen mukaan ole edes tiivistetysti mainittu täsmällisesti pääasiassa kyseessä olevia Portugalin kansallisen lainsäädännön säännöksiä.

24 Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys on Portugalin hallituksen mukaan jopa niin epätäsmällinen, että sitä on pidettävä yleistä neuvoa koskevana pyyntönä, jota ei voida ottaa tutkittavaksi SEUT 267 artiklan nojalla.

25 Näitä päätelmiä voidaan Portugalin hallituksen mukaan lähtökohtaisesti soveltaa myös toiseen ennakkoratkaisukysymykseen.

26 Portugalin hallitus väittää siis, että ennakkoratkaisupyynnön puutteellisuus estää unionin tuomioistuinta antamasta hyödyllistä vastausta sekä muita jäsenvaltiota tai muita, joita asia koskee, esittämästä huomautuksia nyt käsiteltävässä asiassa.

27 Tältä osin on ensiksi todettava, että SEUT 267 artiklassa vahvistettu yhteistyöjärjestelmä perustuu kansallisten tuomioistuinten ja unionin tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon. SEUT 267 artiklaan perustuvassa menettelyssä kansallisten säännösten tulkinta kuuluu jäsenvaltioiden tuomioistuimille eikä unionin tuomioistuimelle eikä tämän tehtävänä ole lausua kansallisten oikeussääntöjen yhteensoveltuvuudesta unionin oikeuden säännösten ja määräysten kanssa. Unionin tuomioistuimella on sen sijaan toimivalta esittää kansalliselle tuomioistuimelle kaikki sellaiset unionin oikeuden

tulkintaan liittyvät seikat, joiden avulla se voi arvioida kansallisten oikeussääntöjen yhteensoveltuvuutta unionin oikeuden kanssa (yhdistetyt asiat C-338/04, C-359/04 ja C-360/04, Placanica ym., tuomio 6.3.2007, Kok., s. I-1891, 36 kohta ja asia C-42/07, Liga Portuguesa de Futebol Profissional ja Bwin International, tuomio 8.9.2009, Kok., s. I-7633, 37 kohta).

28 Vaikka on totta, että kansallisen tuomioistuimen esittämien ennakkoratkaisukysymysten sanamuodon perusteella unionin tuomioistuinta pyydetään lausumaan kansallisen oikeussäännön yhteensoveltuvuudesta unionin oikeuden kanssa, mikään ei kuitenkaan estä unionin tuomioistuinta antamasta hyödyllistä vastausta kansalliselle tuomioistuimelle siten, että se esittää tälle kaikki unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, joiden avulla tämä voi itse arvioida kansallisen oikeuden yhteensoveltuvuutta unionin oikeuden kanssa (ks. vastaavasti em. yhdistetyt asiat Placanica ym., tuomion 37 kohta).

29 Toiseksi on muistutettava, että unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän ennakkoratkaisupyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. mm. asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995, Kok., s. I-4921, 61 kohta ja asia C-450/09, Schröder, tuomio 31.3.2011, Kok., s. I-2497, 17 kohta.

30 Erityisesti niiden tietojen osalta, jotka on toimitettava unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisupyynnön yhteydessä, on niin, että paitsi että unionin tuomioistuimen on voitava antaa kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllisiä vastauksia näiden tietojen perusteella, niiden on myös mahdollistettava se, että jäsenvaltioiden hallitukset sekä muut tahot, joita asia koskee, voivat esittää huomautuksia Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti. Tätä varten on tarpeen, että kansallinen tuomioistuin määrittää esittämiinsä kysymyksiin liittyvät tosiseikat ja oikeudelliset seikat tai ainakin selostaa ne tosiseikkoja koskevat lähtökohdat, joihin nämä kysymykset perustuvat (ks. em. asia Schröder, tuomion 18 kohta).

31 Jos kansallisen tuomioistuimen esittämät tiedot riittävät yksilöimään pääasian kohteen ja unionin oikeusjärjestyksen kannalta merkityksellisimmät seikat ja jos niiden perusteella jäsenvaltiot voivat esittää huomautuksensa Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaisesti ja osallistua tehokkaasti menettelyyn unionin tuomioistuimessa sekä unionin tuomioistuin antaa hyödyllisen vastauksen kansalliselle tuomioistuimelle, ennakkoratkaisupyyntö on näin ollen otettava tutkittavaksi (ks. vastaavasti em. asia Schröder, tuomion 19, 21 ja 22 kohta).

32 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnössä todetaan, että Varzim Solin harjoittamassa arvonlisäveron alaisessa ravintola- ja viihdepalvelutoiminnassa maksettu arvonlisävero vähennetään tosiasialliseen käyttöön perustuvan menetelmän mukaisesti. Lisäksi Varzim Sol voi vähentää pelitoiminnasta saatujen tulojen perusteella lasketusta vuosivastikkeesta, joka Varzim Solin on suoritettava valtiolle, osan kustannuksista, jotka ovat aiheutuneet viihdepalvelu- ja matkailunedistämistoimintaan liittyvien velvoitteiden täyttämisestä. Koska kyseistä vähennystä on pidettävä toimintatukena, josta ei suoriteta arvonlisäveroa, veroviranomaisen näkemyksen mukaan ravintola- ja viihdepalvelutoimintoja on pidettävä osittain arvonlisäveron alaisina toimintoina ja näillä aloilla suoritetun arvonlisäveron vähennys on näin ollen tehtävä sellaisen suhdeluvun mukaisesti, jossa otetaan huomioon sekä verosta vapautetut toiminnot että veronalaiset toiminnot. Varzim Sol väittää puolestaan, ettei väitetty tuki voi vaikuttaa sellaisten verovelvollisten tekemään arvonlisäveron vähennykseen, jotka tosiasialliseen käyttöön perustuvan menetelmän perusteella harjoittavat yksinomaan veronalaisia, eivätkä verosta vapautettuja, toimintoja, kuten ravintola- ja viihdepalvelutoimintoja, jotka oikeuttavat suoritetun arvonlisäveron vähennykseen.

33 Nämä tiedot ovat riittävät tämän tuomion 30 ja 31 kohdassa viitatun oikeuskäytännön perusteella. Minkään seikan perusteella ei voida myöskään päätellä, etteivät Euroopan unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklassa tarkoitetut tahot, joita asia koskee, olisi voineet kansallisen tuomioistuimen toimittamien tietojen perusteella esittää kyseisen artiklan mukaisesti huomautuksiaan ja osallistua tehokkaasti menettelyyn unionin tuomioistuimessa.

34 Tästä seuraa, että ennakkoratkaisupyyntö voidaan ottaa tutkittavaksi.

Asiakysymys

35 Kansallinen tuomioistuin tiedustelee esittämillään ennakkoratkaisukysymyksillä, joita on syytä tarkastella yhdessä, lähinnä sitä, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohtaa sekä 19 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että salliessaan osittain verovelvollisten tehdä mainituissa säännöksissä säädetyn vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella jäsenvaltio laskee vähennettävän määrän sellaisilla toimialoilla, joilla tällaiset verovelvolliset harjoittavat yksinomaan veronalaista toimintaa, siten, että se sisällyttää verosta vapautetut ”tuet” sen murtoluvun nimittäjään, jonka perusteella vähennyksen suhdeluku lasketaan.

36 On huomautettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu olennaisena osana arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka sisältyy edeltävässä vaihdannan vaiheessa suoritettuihin liiketoimiin. Kaikki vähennysoikeuden rajoitukset vaikuttavat verorasituksen tasoon, ja niitä on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa. Tämän takia poikkeukset ovat sallittuja vain kuudennessa direktiivissä nimenomaisesti mainituissa tapauksissa (ks. mm. em. asia komissio v. Ranska, tuomion 28 kohta).

37 Kyseisen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa säädetään tältä osin, että vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy, ja kyseisen artiklan 2 kohdassa säädetään, että jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, vero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle (ks. em. asia komissio v. Ranska, tuomion 29 kohta).

38 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisestä ja toisesta alakohdasta seuraa osittain verovelvollisten osalta, että vähennysoikeus on laskettava kyseisen direktiivin 19 artiklan mukaisesti lasketun suhdeluvun perusteella. Kyseisen 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa jäsenvaltiot oikeutetaan kuitenkin säätämään jostain muusta kyseisessä alakohdassa luetelluista vähennysoikeuden määrittämistä koskevista menetelmistä, joita ovat muun muassa erillisen suhdeluvun määrittäminen jokaiselle toimialalle tai vähennyksen tekeminen tavaroiden ja palvelujen tiettyyn toimintaan liittyvän täyden tai osittaisen käytön perusteella (ks. em. asia komissio v. Ranska, tuomion 30 kohta).

39 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdassa säädetään, että tavaran tai palvelun hintaan suoraan liittyviä tukia verotetaan samoin kuin hintaa. Kyseisen direktiivin 19 artiklan 1 kohdassa säädetään muiden kuin hintaan suoraan liittyvien tukien osalta, että jäsenvaltiot voivat sisällyttää ne sovellettavan suhdeluvun nimittäjään, kun verovelvollinen suorittaa sekä vähennykseen oikeuttavia liiketoimia että verosta vapautettuja liiketoimia (ks. em. asia komissio v. Ranska, tuomion 31 kohta).

40 Pääasiassa on kiistatonta, että Varzim Solin sallittiin tehdä vähennys muun menetelmän kuin kuudennen direktiivin 19 artiklan nojalla määritetyn suhdeluvun mukaisesti, nimittäin tavaroiden ja palvelujen tiettyyn toimintaan liittyvän täyden tai osittaisen käytön perusteella; tästä menetelmästä säädetään kyseisen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan kolmannessa alakohdassa.

41 Koska Varzim Solin ravintola- ja viihdepalvelujen toimialoilla harjoittama toiminta on arvonlisäveron alaista, tosiasialliseen käyttöön perustuvan menetelmän mukaista vähennysoikeutta sovelletaan kaikkeen arvonlisäveroon, joka sisältyy edeltävässä vaihdannan vaiheessa suoritettuihin liiketoimiin.

42 Koska verovelvollisen sallittiin tehdä vähennys tosiasialliseen käyttöön perustuvan menetelmän mukaisesti, kuudennen direktiivin 19 artiklan säännöksiä ei voida soveltaa eikä niillä näin ollen voida mainituilla toimialoilla rajoittaa vähennysoikeutta, sellaisena kuin siitä säädetään kyseisessä direktiivissä.

43 Edellä esitetyn perusteella esitettyihin ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohtaa sekä 19 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että salliessaan osittain verovelvollisten tehdä mainituissa säännöksissä säädetyn vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella jäsenvaltio laskee vähennettävän määrän sellaisilla toimialoilla, joilla tällaiset verovelvolliset harjoittavat yksinomaan veronalaista toimintaa, siten, että se sisällyttää verosta vapautetut ”tuet” sen murtoluvun nimittäjään, jonka perusteella vähennyksen suhdeluku lasketaan.

Oikeudenkäyntikulut

44 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla

unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto)

on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2 ja 5 kohtaa sekä 19 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sille, että salliessaan osittain verovelvollisten tehdä mainituissa säännöksissä säädetyn vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella jäsenvaltio laskee vähennettävän määrän sellaisilla toimialoilla, joilla tällaiset verovelvolliset harjoittavat yksinomaan veronalaista toimintaa, siten, että se sisällyttää verosta vapautetut ”tuet” sen murtoluvun nimittäjään, jonka perusteella vähennyksen suhdeluku lasketaan.

Allekirjoitukset