Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2012. gada 16. februārī*

Nodokļi — Sestā PVN direktīva — Priekšnodokļa atskaitīšana — 17. panta 2. un 5. punkts un 19. pants — Preču vai pakalpojumu iegādei izmantotas subsīdijas — Tiesību uz nodokļa atskaitīšanu ierobežošana

Lieta C-25/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Supremo Tribunal Administrativo* (Portugāle) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2010. gada 10. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 17. janvārī, tiesvedībā

Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA

pret

Fazenda Pública .

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja A. Prehala [*A. Prechal*], tiesneši L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] (referents) un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*],

ģenerāladvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA* vārdā – *A. Jacinto* un *M. Brás, advogados*,

— Portugāles valdības vārdā – *L. Inez Fernandes*, pārstāvis,

— Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *P. Guerra e Andrade*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokātes uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – portugāļu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem - Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Sestā direktīva"), 17. panta 2. un 5. punktu un 19. pantu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA* (turpmāk tekstā – "*Varzim Sol*") un *Fazenda Pública* par paziņojumu par papildu pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – "PVN") uzrēķinu un nokavējuma procentiem par 2002.–2004. gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam PVN ir jāmaksā "par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas kā tāds rīkojas", un par "preču ievešanu".

4 Šīs direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts ir izteikts šādi:

"Valsts teritorijā:

1. Summa, kurai uzliek nodokli, ir:

a) preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanai, izņemot b), c) un d) apakšpunktā minētos, visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs ir saņēmis vai kura tam jāsaņem no pircēja, klienta vai trešās personas par šādām piegādēm, ieskaitot subsīdijas, kas tieši saistītas ar šādu piegāžu cenām."

5 Sestās direktīvas 17. panta, kurā tiek regulēta atskaitīšanas tiesību izcelsme un darbības joma, 2. un 5. punktā ir noteikts:

"2. Ja preces un pakalpojumus nodokļa maksātājs izmanto ar nodokli apliekamiem darījumiem, viņam ir tiesības atskaitīt no nodokļa, kurš viņam jāmaksā:

a) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, kurus viņam jau piegādājis vai sniedzis vai vēl piegādās vai sniegs cits nodokļa maksātājs;

b) [PVN], kas maksājams vai samaksāts par ievestām precēm;

c) [PVN], kas maksājams atbilstīgi 5. panta 7. punkta a) apakšpunktam un 6. panta 3. punktam.

[..]

5. Attiecībā uz precēm un pakalpojumiem, ko nodokļa maksātājs izmanto gan 2. un 3. punkta aptvertiem darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms, gan darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms, atskaitāma ir tikai tā [PVN] daļa, kas attiecināma uz pirmā veida darījumiem.

Šo daļu saskaņā ar 19. pantu nosaka visiem darījumiem, ko veic nodokļa maksātājs.

Dalībvalstis tomēr var:

a) atļaut nodokļa maksātājam noteikt šādu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei ar noteikumu, ka katrai nozarei ir atsevišķa uzskaite;

b) likt nodokļa maksātājam noteikt šādu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei un veikt atsevišķu uzskaiti katrai nozarei;

c) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu;

d) atļaut vai likt nodokļa maksātājam veikt atskaitīšanu saskaņā ar pirmajā apakšpunktā [daļā] noteiktajiem noteikumiem par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem;

e) noteikt, ka gadījumā, ja [PVN], kas nodokļa maksātajam nav atskaitāms, ir nenozīmīgs, to uzskata par nulli.

[..]"

6 Minētās direktīvas 19. panta, ar kuru tiek ieviesti noteikumi atskaitāmās daļas aprēķināšanai, 1. punktā ir noteikts:

"Daļu, kas atskaitāma atbilstīgi 17. panta 5. punkta pirmajai daļai, veido daļskaitlis:

— par kura skaitītāju ņem kopējo gada apgrozījuma summu bez [PVN], kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem [PVN] ir atskaitāms atbilstīgi 17. panta 2. un 3. punktam,

— par kura saucēju ņem kopējo gada apgrozījuma summu bez [PVN], kura attiecināma uz darījumiem, kas iekļauti skaitītājā, un uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms. Dalībvalstis var iekļaut saucējā arī subsīdiju summu, izņemot tās, kas aprakstītas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā.

Šo daļu nosaka ik gadu, fiksē procentos un noapaļo līdz ciparam, kas nepārsniedz nākamo vienību."

Valsts tiesības

7 PVN kodeksa 23. pantā ir noteikts:

"1. Ja nodokļu maksātājs savas uzņēmējdarbības ietvaros veic preču piegādes vai sniedz pakalpojumus, kuriem daļēji nav piemērojamas tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, tad par iegādēm samaksātais nodoklis ir atskaitāms tikai atbilstoši par tik procentiem, kas atbilst gada apgrozījuma summai par darījumiem, kam var piemērot tiesības uz atskaitīšanu.

2. Neņemot vērā iepriekšējās daļas noteikumus, nodokļu maksātājs var veikt atskaitīšanu atbilstoši reālajam visu vai daļas izlietoto preču un pakalpojumu izmantojumam, ar nosacījumu, ka, pirms par to tiek paziņots tiešo un netiešo nodokļu ģenerāldirekcijai, tas neskar šīs iestādes tiesības paredzēt speciālus nosacījumus, vai izbeigt šo procedūru nopietnu nodokļu iekasēšanas traucējumu gadījumā.

3. Nodokļu iestādes var likt nodokļu maksātājam rīkoties saskaņā ar iepriekšējā punkta noteikumiem:

a) ja tas veic nošķirtas ekonomiskās darbības;

b) ja 1. punktā noteiktās procedūras piemērošana rada vērā ņemamus nodokļu iekasēšanas traucējumus.

4. 1. punktā noteiktie atskaitīšanas procenti rodas no daļskaitļa, kura skaitītāju veido preču piegāžu un pakalpojumu sniegšanas, kas saskaņā ar 19. panta un 20. panta 1. punktu dod tiesības uz atskaitīšanu, gada apgrozījuma summa, neieskaitot nodokli, un saucēju veido visu nodokļa maksātāja veikto darbību, ieskaitot darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa, vai kam nodoklis nav piemērojams, tostarp neapliktās subsīdijas, izņemot kapitāla subsīdijas, gada apgrozījuma summa, neieskaitot nodokli.

[..]"

8 Sabiedrībām, kam ir piešķirtas koncesijas azartspēļu organizēšanai azartspēļu zonā, tostarp ir piemērojami 1989. gada 2. decembra Dekrētlikuma Nr. 422/89 noteikumi redakcijā ar grozījumiem. Šī dekrētlikuma 16. pantā ir noteikts:

"1. Neskarot citus šajā tekstā, papildu tiesiskajā regulējumā un attiecīgajos koncesijas līgumos noteiktos pienākumus, sabiedrības koncesionāres apņemas:

[..]

b) regulāri rīkot šādiem nolūkiem paredzētās kazino telpās laba mākslinieciskā līmeņa izklaides programmas;

c) veicināt un organizēt tūrisma, kultūras un sporta pasākumus, piedalīties šāda veida valsts rīkotos pasākumos, kuru mērķis ir veicināt tūrismu attiecīgajā azartspēļu zonā un atbalstīt vai pašām reklamēt azartspēļu zonu ārzemēs [..].

2. Lai izpildītu iepriekšējā punkta b) un c) apakšpunktā paredzētos pienākumus, koncesionāram jāizdala summa, kas nav mazāka par 3 % no iepriekšējā gada bruto ieņēmumiem no azartspēlēm, vai gadījumā, ja tas ir pirmais koncesijas gads, no tekošā gada bruto ieņēmumiem, un katrā gadījumā iedalītā summa, lai izpildītu iepriekš minētos pienākumus, nevar būt zemāka par 1 % no šādiem ieņēmumiem."

9 Līgumtiesisko attiecību kārtība koncesijām azartspēļu organizēšanai azartspēļu zonās tika grozīta ar 2001. gada 17. oktobra Dekrētlikumu Nr. 275/2001. Šī dekrētlikuma 2. panta 4. punktā ir noteikts:

"Ikgadējās atlīdzības, kas koncesionāriem jāmaksā *Algarve*, *Espinho*, *Estoril* un *Póvoa de Varzim* azartspēļu zonās, nevar būt mazākas par vērtību, kas norādīta pielikumā ietvertajā tabulā [..]."

10 Šī dekrētlikuma 5. pantā, kas attiecas uz izdevumu atskaitīšanu izklaides pasākumu un tūrisma veicināšanas jomā, ir noteikts:

"Ikgadējai atlīdzībai par koncesiju, kas jāmaksā sabiedrībām koncesionārēm [..], veic atskaitīšanu līdz 1 % apmērā no bruto ieņēmumiem no azartspēlēm par izdevumiem, kas saistīti ar Dekrētlikuma Nr. 422/89 16. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktā paredzēto pienākumu izpildi, [..] un šie izdevumi nevar būt mazāki par 3 % no bruto ieņēmumiem no azartspēlēm.

2. Gadījumā, ja iepriekš minētie izdevumi, kurus pieskaita izklaides pasākumu un ēdināšanas neto izmaksām un izdevumiem par reklāmu un mārketingu, pārsniedz summu, kas atbilst 3 % no bruto ieņēmumiem no azartspēlēm, koncesionāriem [..] ir tiesības papildus atskaitīt 50 % no izdevumiem, kuri pārsniedz obligāto minimumu [..], un šis papildu atskaitījums nevar pārsniegt 3 % no bruto ieņēmumiem no azartspēlēm.

3. *Póvoa de Varzim* azartspēļu zonā šo pēdējo minēto atskaitījumu var piemērot vienīgi bruto ieņēmumu no azartspēlēm pieauguma, attiecībā pret iepriekšējo gadu, gadījumā un tikai 25 % robežās no [šī] pieauguma [..]."

11 Šādi paredzētie noteikumi attiecībā uz izdevumu atskaitīšanu izklaides pasākumu un tūrisma veicināšanas jomā ir iekļauti koncesijas līgumā par azartspēļu organizēšanu pastāvīgajā azartspēļu zonā *Póvoa de Varzim* – līgumā, kura slēgšanas tiesības ir piešķirtas sabiedrībai *Varzim Sol*.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

12 *Varzim Sol* apsaimnieko kazino, pamatojoties uz 2001. gada 14. decembrī noslēgtu koncesijas līgumu par azartspēļu un derību rīkošanu *Póvoa de Varzim* azartspēļu pastāvīgajā zonā. Šajā līgumā tai ir uzlikts pienākums īstenot noteiktu skaitu mākslinieciskus un kultūras pasākumu, kā arī piedalīties zonas, kurā atrodas kazino, reklamēšanā.

13 *Varzim Sol* veic darbības vienlaikus gan azartspēļu jomā, kurai ir piemērots atbrīvojums no PVN maksāšanas, gan ēdināšanas un izklaides jomās, kurām piemēro PVN, kā arī tā veic darbības administratīvajā un finanšu jomā, kurai piemēro daļēju atskaitījumu no PVN. Jomās, kurām piemēro PVN, samaksātā PVN atskaitīšana tiek veikta saskaņā ar faktiskā izmantojuma metodi atbilstoši PVN kodeksa 23. panta 2. punktam.

14 Turklāt saskaņā ar koncesijas līgumam piemērojamo tiesisko regulējumu *Varzim Sol* ir jāmaksā Portugāles valstij sākotnējā atlīdzība, kā arī ikgadējā atlīdzība, kuru aprēķina no azartspēļu jomā gūtajiem ienākumiem. *Varzim Sol* ir atļauts atskaitīt no šīs ikgadējās atlīdzības daļu no izdevumiem, kas veikti, lai īstenotu tās pienākumus rīkot izklaides pasākumus un veicināt tūrismu. Šī atskaitījuma apmērs ir atkarīgs vienlaikus no šādu izdevumu apmēra un no ienākumu apmēra, kas gūti no uzņēmējdarbības azartspēļu jomā.

15 Pēc nodokļu dienestu inspekcijas *Varzim Sol* tika veikts papildu [PVN] uzrēķins EUR 496 697,14 apmērā par 2002.–2004. gadu. Šādas korekcijas tiek pamatotas ar to, ka tiek apstrīdēta *Varzim Sol* izmantotā metode, lai aprēķinātu atskaitāmo summu no PVN, kas samaksāts ēdināšanas un izklaides jomās.

16 *Fazenda Pública* [Valsts kase] apgalvo, ka atskaitījums, kas veikts no ikgadējās atlīdzības kā kompensācija par izdevumiem attiecībā uz izklaidi un reklāmu, ir kvalificējams par darbības subsīdiju PVN kodeksa 23. panta 4. punkta izpratnē. Tā uzskata, ka tiktāl, ciktāl šai subsīdijai nepiemēro PVN, darbības ēdināšanas un izklaides jomā ir uzskatāmas par jaukta veida darbībām. Līdz ar to par šīm jomām samaksātā PVN atskaitīšanu būtu jāveic, nosakot atskaitāmu daļu, ņemot vērā gan no nodokļiem atbrīvotās darbības, gan ar nodokļiem apliktās darbības.

17 *Varzim Sol* samaksāja prasītās summas, taču tā cēla prasību tiesā. *Tribunal administrativo e fiscal do Porto* [Porto Administratīvā un nodokļu tiesa] šo prasību noraidīja. Tad *Varzim Sol* iesniedza apelācijas sūdzību *Supremo Tribunal Administrativo* [Augstākā administratīvā tiesa].

18 *Varzim Sol* apgalvo, ka, pat ja atskaitītā summa būtu jākvalificē par subsīdiju, *quod non*, tas nevar ietekmēt nodokļu maksātājiem piemērojamo atskaitījumu no PVN, kuri saistībā ar faktiskā izmantojuma metodi veic vienīgi ar nodokli apliekamas un nevis ar nodokli neapliekamas darbības, kā, piemēram, ēdināšanu un izklaides pasākumus, kuras dod tiesības uz atskaitījumu no samaksātā PVN.

19 Pakārtoti *Varzim Sol* apgalvo, ka *Fazenda Pública* argumenti, kurus pārņēma *tribunal administrativo e fiscal do Porto*, izkropļo PVN atskaitīšanas tiesības, kas ir Sestās direktīvas pārkāpums atbilstoši tam, kā to ir interpretējusi Tiesa 2005. gada 6. oktobra spriedumos lietā C-204/03 Komisija/Spānija (Krājums, I-8389. lpp.) un lietā C-243/03 Komisija/Francija (Krājums, I-8411. lpp.).

20 Šādos apstākļos *Supremo Tribunal Administrativo* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [..] PVN kodeksa 23. pants ir saderīgs ar [..] Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punktu un 19. pantu?

2) [Apstiprinošas atbildes uz pirmo jautājumu gadījumā], vai ar šīs direktīvas 17. panta 2. un 5. punktu un 19. pantu ir saderīgi atbilstoši minētajam 23. pantam nodokļa maksātāju, kuri veic vienīgi ar nodokli apliekamas darbības, samaksātā pievienotās vērtības nodokļa atskaitīšanai noteikt īpašu atskaitāmo daļu – kaut arī ņemot vērā faktisko izmantojumu –, pamatojoties uz to, ka šajā jomā pastāv no nodokļiem atbrīvotas subsīdijas (*inputs*)?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pieņemamību

21 Portugāles Republika galvenokārt apgalvo, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu nav pieņemams.

22 Attiecībā uz pirmo jautājumu šī dalībvalsts norāda, ka tā priekšmets ir Portugāles valsts tiesiskā regulējuma, proti, PVN kodeksa 23. panta, atbilstības ar noteiktām Kopējās PVN sistēmas normām novērtējums.

23 Kaut arī Tiesa tiesu sadarbības ietvaros, kas ir ieviesta ar LESD 267. pantu, var, balstoties uz lietas materiāliem, sniegt valsts tiesai interpretācijas elementus, kas tai šķiet noderīgi, lai novērtētu Savienības tiesību normu iedarbību, nevienā nolēmuma uzdot prejudiciālu jautājumu daļā tomēr neesot sniegta precīza norāde, pat ne kopsavilkuma veidā, uz pamatlietā piemērojamajām Portugāles valsts tiesību normām.

24 Pirmā jautājuma neprecizitāte pat nozīmējot, ka tas ir jāuzskata par vispārīgu lūgumu sniegt atzinumu, ko nevarot pieņemt atbilstoši LESD 267. pantam.

25 Šie apsvērumi būtībā attiecas arī uz otro jautājumu.

26 Līdz ar to trūkumi nolēmumā uzdot prejudiciālu jautājumu neļaujot Tiesai sniegt noderīgu atbildi un tas tāpat neļaujot dalībvalstīm un citām ieinteresētajām personām iesniegt savus apsvērumus šajā lietā.

27 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, pirmkārt, LESD 267. pantā paredzētās sadarbības sistēmas pamatā ir skaidra kompetenču sadale starp valsts tiesām un Tiesu. Saskaņā ar šo pantu uzsāktas tiesvedības ietvaros valsts tiesību normu interpretācija ir dalībvalstu tiesu, nevis Tiesas kompetencē, un Tiesa nav tiesīga lemt par valsts tiesību normu atbilstību Savienības tiesībām. Turpretī Tiesas kompetencē ir sniegt valsts tiesai visus Savienības tiesību interpretācijas elementus, kas ļauj tai pašai spriest par valsts tiesību normu saderību ar Savienības tiesībām (2007. gada 6. marta spriedums apvienotajās lietās C-338/04, C-359/04 un C-360/04 *Placanica* u.c., Krājums, I-1891. lpp., 36. punkts, kā arī 2009. gada 8. septembra spriedums lietā C-42/07 *Liga Portuguesa de Futebol Profissional* un *Bwin International*, Krājums, I-7633. lpp., 37. punkts).

28 Kaut arī ir tiesa, ka no uzdoto jautājumu formulējuma izriet, ka Tiesai tiek lūgts pieņemt nolēmumu par valsts tiesību normas saderību ar Savienības tiesībām, tomēr nekas Tiesai neliedz dot lietderīgu atbildi iesniedzējtiesai, sniedzot tai interpretācijas elementus par Savienības tiesībām, kas tai ļaus pašai pieņemt lēmumu par valsts tiesiskā regulējuma saderību ar Savienības tiesībām (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Placanica* u.c., 37. punkts).

29 Otrkārt, ir jāatgādina, ka valsts tiesas iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesa var noraidīt tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar pamata tiesvedības faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu, ja problēmai ir hipotētisks raksturs vai arī ja Tiesas rīcībā nav faktisko un juridisko elementu, kas vajadzīgi, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (it īpaši skat. 1995. gada 15. decembra spriedumu lietā C-415/93 *Bosman*, *Recueil*, I-4921. lpp., 61. punkts, kā arī 2011. gada 31. marta spriedumu lietā C-450/09 *Schröder*, Krājums, I-2497. lpp., 17. punkts).

30 Konkrētāk, attiecībā uz informāciju, kas ir jāiesniedz Tiesai prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā, tās mērķis ir ne tikai ļaut Tiesai sniegt noderīgas atbildes, bet arī sniegt iespēju dalībvalstu valdībām, kā arī citām ieinteresētajām personām saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas Statūtu 23. pantu iesniegt savus apsvērumus. Tādēļ ir nepieciešams, lai valsts tiesa definētu faktisko un tiesisko situāciju, ar kādu ir saistīti tās uzdotie jautājumi, vai vismaz paskaidrotu faktiskos pieņēmumus, ar kuriem ir pamatoti šie jautājumi (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schröder*, 18. punkts).

31 Tādējādi, ja iesniedzējtiesas sniegtie informācijas elementi ir pietiekami, lai izklāstītu strīda priekšmetu un tā pamatproblēmas attiecībā uz Savienības tiesību sistēmu, kā arī lai ļautu gan dalībvalstīm iesniegt savus apsvērumus saskaņā ar Tiesas Statūtu 23. pantu un efektīvi piedalīties tiesvedībā Tiesā, gan arī Tiesai sniegt lietderīgu atbildi iesniedzējtiesai, tad lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir jāuzskata par pieņemamu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Schröder*, 19., 21. un 22. punkts).

32 Šajā lietā nolēmumā uzdot prejudiciālu jautājumu ir norādīts, ka attiecībā uz *Varzim Sol* veiktajām ēdināšanas un izklaides darbībām, kam piemēro PVN, samaksātā PVN atskaitīšanu veic atbilstoši faktiskā izmantojuma metodei. Turklāt attiecībā uz ikgadējo atlīdzību, kas tiek aprēķināta, pamatojoties uz azartspēļu jomā gūtajiem ienākumiem, un kas *Varzim Sol* ir jāmaksā valstij, valsts ir tiesīga atskaitīt daļu no ienākumiem, kuri ir radušies, *Varzim Sol* izpildot savus pienākumus attiecībā uz izklaidi un tūrisma reklāmu. Nodokļu iestāde apgalvo, ka tiktāl, ciktāl šis atskaitījums ir darbības subsīdija, kam nepiemēro PVN, tad ēdināšanas un izklaides darbības ir uzskatāmas par jaukta veida darbībām un līdz ar to par šīm jomām samaksātā PVN atskaitīšana ir jāveic, nosakot atskaitāmu daļu, ņemot vērā gan no nodokļiem atbrīvotās darbības, gan ar nodokļiem apliktās darbības. Savukārt *Varzim Sol* uzskata, ka šāda apgalvotā subsīdija nevar ietekmēt nodokļu maksātājiem piemērojamo atskaitījumu no PVN, kuri saistībā ar faktiskā izmantojuma metodi veic vienīgi ar nodokli apliekamas un nevis ar nodokli neapliekamas darbības, kā, piemēram, ēdināšanas pakalpojumus un izklaides pasākumus, kuras dod tiesības uz atskaitījumu no samaksātā PVN.

33 Šie elementi ir pietiekami atbilstoši šī sprieduma 30. un 31. punktā atgādinātajai judikatūrai. Turklāt nav nevienas norādes, kas ļautu uzskatīt, ka iesniedzējtiesas sniegtā informācija nebūtu ļāvusi Tiesas Statūtu 23. pantā minētajām ieinteresētajām personām sniegt savus apsvērumus atbilstoši šim pantam un efektīvi piedalīties tiesvedībā Tiesā.

34 Līdz ar to lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.

Par lietas būtību

35 Ar saviem jautājumiem, kuri ir jāaplūko kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā Tiesai, vai Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punkts un 19. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tas, ka dalībvalsts, ja tā atļauj jauktiem nodokļa maksātājiem veikt atskaitīšanu, kas paredzēta iepriekš minētajās tiesību normās, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu, daļskaitļa saucējā – kas ir domāts, lai noteiktu atskaitāmo daļu, – aprēķina atskaitāmo summu attiecībā uz nozarēm, kurās šāda veida nodokļa maksātāji neveic ar nodokļiem apliekamas darbības, šajā saucējā iekļaujot ar nodokļiem neapliktas "subsīdijas".

36 Ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Sestās direktīvas 17. un nākamajos pantos paredzētās atskaitīšanas tiesības ir PVN mehānisma neatņemama sastāvdaļa un principā nevar tikt ierobežotas. Tās ir izmantojamas nekavējoties attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš. Turklāt jebkurš tiesību uz PVN atskaitīšanu ierobežojums ietekmē nodokļu nastas līmeni un ir jāpiemēro vienādā veidā visās dalībvalstīs. Līdz ar to atkāpes ir atļautas tikai tajos gadījumos, kas ir skaidri paredzēti Sestajā direktīvā (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Francija, 28. punkts).

37 Šajā ziņā iepriekš minētās direktīvas 17. panta 1. punktā ir noteikts, ka atskaitīšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasējams, un šī panta 2. punktā nodokļa maksātājam ir atļauts tiktāl, ciktāl preces un pakalpojumi tiek izmantoti darījumiem, kuriem uzliek nodokļus, atskaitīt no PVN, kas viņam jāmaksā vai ir samaksāts par precēm vai pakalpojumiem, ko viņam piegādājis vai piegādās cits nodokļu maksātājs (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Francija, 29. punkts).

38 Attiecībā uz jauktiem nodokļa maksātājiem no Sestās direktīvas 17. panta 5. punkta pirmās un otrās daļas izriet, ka tiesības uz nodokļa atskaitīšanu tiek noteiktas atbilstoši atskaitāmai daļai, kuru aprēķina saskaņā ar šīs direktīvas 19. pantu. Tomēr minētā 17. panta 5. punkta trešā daļa ļauj dalībvalstīm paredzēt vienu no citām metodēm tiesību uz nodokļa atskaitīšanu noteikšanai, kas minētas šajā daļā, proti, atsevišķas atskaitāmās daļas noteikšanu katrai darbības nozarei vai nodokļa atskaitīšanu atkarībā no visu vai daļas preču un pakalpojumu izmantojuma kādai precīzai darbībai (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Francija, 30. punkts).

39 Sestās direktīvas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunkts paredz, ka subsīdijas, kas ir tieši saistītas ar preces vai pakalpojuma cenu, ir apliekamas ar nodokli tādā pašā veidā. Attiecībā uz subsīdijām, kas nav tieši saistītas ar cenu, šīs direktīvas 19. panta 1. punkts paredz, ka dalībvalstis var tās iekļaut atskaitāmās daļas saucējā, ja nodokļa maksātājs veic gan darbības, kurām var piemērot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu, gan darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā Komisija/Francija, 31. punkts).

40 Ir skaidrs, ka pamatlietā *Varzim Sol* bija atļauts veikt atskaitīšanu atbilstoši citai, nevis atskaitāmās daļas noteikšanas metodei, kas noteikta saskaņā ar Sestās direktīvas 19. pantu, proti, atkarībā no visu vai daļas preču un pakalpojumu izmantojuma kādai precīzai darbībai, tā ir metode, kas paredzēta šīs direktīvas 17. panta 5. punkta trešajā daļā.

41 Tā kā *Varzim Sol* darbībām, ko tā veica ēdināšanas un izklaides jomā, bija piemērojams PVN, tad tiesības uz atskaitīšanu atbilstoši faktiskā izmantojuma metodei ir piemērojamas attiecībā uz visiem ar darījumiem saistītajiem nodokļiem, kas samaksāti iepriekš.

42 Ja nodokļu maksātājam ir atļauts veikt nodokļu atskaitīšanu atbilstoši faktiskā izmantojuma metodei, tad Sestās direktīvas 19. panta noteikumi nav piemērojami un līdz ar to ar tiem nevar ierobežot tiesības uz nodokļa atskaitīšanu minētajās nozarēs atbilstoši tam, kā tas izriet no šīs direktīvas.

43 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem jāatbild, ka Sestās direktīvas 17. panta 2. un 5. punkts, kā arī 19. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tas, ka dalībvalsts, ja tā atļauj jauktiem nodokļa maksātājiem veikt atskaitīšanu, kas paredzēta iepriekš minētajās tiesību normās, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu, daļskaitļa saucējā – kas ir domāts, lai noteiktu atskaitāmo daļu, – aprēķina atskaitāmo summu attiecībā uz nozarēm, kurās šāda veida nodokļa maksātāji neveic ar nodokļiem apliekamas darbības, šajā saucējā iekļaujot ar nodokļiem neapliktas "subsīdijas".

Par tiesāšanās izdevumiem

44 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 17. panta 2. un 5. punkts, kā arī 19. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tas, ka dalībvalsts, ja tā atļauj jauktiem nodokļa maksātājiem veikt atskaitīšanu, kas paredzēta iepriekš minētajās tiesību normās, pamatojoties uz visu preču un pakalpojumu vai to daļas izmantojumu, daļskaitļa saucējā – kas ir domāts, lai noteiktu atskaitāmo daļu, – aprēķina atskaitāmo summu attiecībā uz nozarēm, kurās šāda veida nodokļa maksātāji neveic ar nodokļiem apliekamas darbības, šajā saucējā iekļaujot ar nodokļiem neapliktas "subsīdijas".

[Paraksti]