TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. vasario 16 d.*

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

Byloje C-25/11

dėl *Supremo Tribunal Administrativo* (Portugalija) 2010 m. lapkričio 10 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. sausio 17 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA

prieš

Fazenda Pública

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė A. Prechal, teisėjai L. Bay Larsen (pranešėjas) ir E. Jarašiūnas,

generalinė advokatė E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

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

— Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes,

— Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir P. Guerra e Andrade,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

* Proceso kalba: portugalų.

Sprendimą

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

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

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

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

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

„A. Šalies teritorijoje

1. Apmokestinamąją vertę sudaro:

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

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

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

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

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

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

<...>

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

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

Tačiau valstybės narės gali:

a) leisti apmokestinamajam asmeniui kiekvienai savo veiklos rūšiai nustatyti proporcingą atskaitomą [PVM] dalį, jei kiekvienai veiklos rūšiai apskaita tvarkoma atskirai;

b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo kiekvienai savo veiklos rūšiai nustatytų proporcingą atskaitomą [PVM] dalį ir kiekvienai veiklos rūšiai apskaitą tvarkytų atskirai;

c) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų atskaitą pagal visų ar dalies prekių ir paslaugų panaudojimą;

d) leisti ar reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo atliktų atskaitą pagal 1 dalies pirmojoje pastraipoje nustatytą taisyklę už visas prekes ir paslaugas, naudojamas visiems toje pastraipoje nurodytiems sandoriams;

e) numatyti, kad tais atvejais, kai apmokestinamojo asmens neatskaitomas [PVM] yra nereikšmingas, laikoma, kad jis lygus nuliui.

<...>“

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

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

— skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be [PVM] iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,

— vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metinės apyvartos suma be [PVM] ir metinės apyvartos iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, suma. Valstybės narės gali į vardiklį taip pat įtraukti subsidijų sumas, išskyrus nurodytas 11 straipsnio A dalies 1 punkto a pastraipoje.

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

Nacionalinė teisė

7 PVM kodekso 23 straipsnyje skelbiama:

„1. Jeigu apmokestinamasis asmuo, vykdydamas veiklą, tiekia prekes ar teikia paslaugas, kurių daliai tenkantis mokestis negali būti atskaitomas, gali būti atskaitoma tik tokia proporcinga už pirkimus sumokėto mokesčio dalis, kuri atitinka metinę sandorių, suteikiančių teisę į atskaitą, sumą.

2. Nepaisant 1 dalies nuostatų, apmokestinamasis asmuo gali atlikti atskaitą pagal realų visų prekių ar paslaugų arba jų dalies panaudojimą su sąlyga, kad apie tai iš anksto informuos Tiesioginių ir netiesioginių mokesčių generalinę direkciją, neatimdamas iš pastarosios galimybės jam taikyti specialias sąlygas ar nutraukti šią procedūrą, jei labai iškreipiamas apmokestinimas.

3. Mokesčių administratorius gali įpareigoti apmokestinamąjį asmenį veikti pagal 2 dalies nuostatas, jei:

a) apmokestinamasis asmuo vykdo įvairią ekonominę veiklą;

b) 1 dalyje numatytos procedūros taikymas labai iškreipia apmokestinimą.

4. Speciali atskaitos proporcija, numatyta 1 dalyje, apskaičiuojama trupmena, kurios skaitiklis yra metinė prekių tiekimo ir paslaugų teikimo, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis atskaitomas pagal 19 straipsnį ir 20 straipsnio 1 dalį, suma be mokesčio, o vardiklis yra visų apmokestinamojo asmens atliktų sandorių, įskaitant neapmokestinamus sandorius ar sandorius, nepatenkančius į mokesčio taikymo sritį, be kita ko, neapmokestinamas subsidijas, kurios nėra subsidijos, skirtos įrangai, metinė suma be mokesčio.

<...>“

8 Bendrovėms, kurios gauna koncesijas verstis azartinių lošimų veikla lošimų zonoje, be kita ko, taikomos iš dalies pakeisto 1989 m. gruodžio 2 d. Dekreto įstatymo Nr. 422/89 nuostatos. Šio dekreto įstatymo 16 straipsnyje nustatyta:

„1. Nepažeidžiant kitų šiame teisės akte, papildomuose teisės aktuose ir atitinkamose koncesijos sutartyse nustatytų pareigų, bendrovės koncesininkės įsipareigoja:

<...>

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

c) remti ir organizuoti turizmo, kultūrinius ir sporto renginius, dalyvauti panašaus pobūdžio oficialiose iniciatyvose, skirtose skatinti turizmą atitinkamoje azartinių lošimų zonoje ir palaikyti ar įgyvendinti azartinių lošimų zonos reklamą užsienyje <...>.

2. Tam, kad įvykdytų 1 dalies b ir c punktuose nustatytas pareigas, koncesininkai turi skirti ne mažiau kaip 3 % praėjusių metų bruto pajamų iš lošimų arba, jei tai pirmieji koncesijos metai, atitinkamų metų pajamų iš lošimų, ir kiekvienu atveju šioms pareigoms įvykdyti skiriama suma neturi būti mažesnė kaip 1 % šių pajamų.“

9 Koncesijų vykdyti azartinių lošimų veiklą lošimų zonose sutarčių tvarka buvo pakeista 2001 m. spalio 17 d. Dekretu įstatymu Nr. 275/2001. Šio dekreto įstatymo 2 straipsnio 4 dalyje numatyta:

„4.Metiniai atlygiai, numatyti koncesininkams Algarvės, Espinho, Estoril ir Póvoa de Varzim lošimų zonose, negali viršyti priede <...> esančioje lentelėje nurodytų sumų.“

10 Šio dekreto įstatymo 5 straipsnyje, susijusiame su pramogų ir turizmo rėmimo išlaidų atskaičiavimu, nustatyta:

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

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

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

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

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtinumo

21 Portugalijos Respublika pirmiausia ginčija prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumą.

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

23 Nors Teisingumo Teismas, atsižvelgdamas į bylos medžiagą, pagal EB 234 straipsniu įtvirtintą teismų bendradarbiavimo sistemą gali pateikti nacionaliniam teismui Sąjungos teisės aiškinimą, kuris jam galėtų būti naudingas nagrinėjant Sąjungos teisės nuostatų poveikį, jokiame prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo punkte nebuvo tikslių ar bent glaustų nuorodų į pagrindinėje byloje nagrinėjamas Portugalijos vidaus teisės nuostatas.

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

25 Iš esmės šios išvados taikytinos ir antrajam klausimui.

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

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

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

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

30 Kalbant konkrečiau apie informaciją, kuri turi būti pateikta Teisingumo Teismui bylose dėl prejudicinio sprendimo, reikia pažymėti, kad ji ne tik turi leisti Teisingumo Teismui pateikti tinkamus atsakymus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, bet ir suteikti valstybių narių vyriausybėms ir kitoms suinteresuotosioms šalims galimybę pateikti pastabas pagal Europos Sąjungos

Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį. Tam būtina, kad nacionalinis teismas apibrėžtų faktines ir teisines aplinkybes, kuriomis kyla jo užduodami klausimai, arba bent paaiškintų faktines prielaidas, kuriomis šie klausimai paremti (žr. minėto Sprendimo *Schröder* 18 punktą).

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

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

33 Šių įrodymų pakanka atsižvelgiant į šio sprendimo 30 ir 31 punktuose primintą teismo praktiką. Be to, niekas neleidžia manyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo informacija neleistų Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje numatytiems suinteresuotiems asmenims pateikti pastabų pagal šį straipsnį ir veiksmingai dalyvauti šio teismo procese.

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

Dėl esmės

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

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

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

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

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

40 Aišku, kad, kalbant apie pagrindinę bylą, *Varzim Sol* buvo leidžiama atlikti atskaitą pagal kitą nei nustatytos proporcijos pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnį metodą, t. y. pagal visų prekių ar paslaugų ar jų dalies panaudojimo konkrečioje veikloje metodą, numatytą šios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečioje pastraipoje.

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

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

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

Remdamasis šiais motyvais,

Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija)

nusprendžia:

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

Parašai.