



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 16 lutego 2012 r.\*

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

W sprawie C-25/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supremo Tribunal Administrativo (Portugalia) postanowieniem z dnia 10 listopada 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 17 stycznia 2011 r., w postępowaniu:

**Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA**

przeciwko

**Fazenda Pública,**

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: A. Prechal, prezes izby, L. Bay Larsen (sprawozdawca) i E. Jarašiūnas, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA przez A. Jacintę oraz M. Brás, advogados,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz P. Guerrę e Andradego, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

\* Język postępowania: portugalski.

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Varzim Sol – Turismo, Jogo e Animação SA (zwanym dalej „Varzim Sol”) a Fazenda Pública w przedmiocie decyzji ustalającej wysokość dodatkowego zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) i odsetek ustawowych za lata 2002–2004.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Artykuł 2 ust. 1 szóstej dyrektywy opodatkowuje podatkiem VAT „dostawę towarów lub usług świadczoną odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje” [dostawę towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze] oraz „przywóz towarów”.
- 4 Artykuł 11 część A ust. 1 lit. a) tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Na terytorium kraju

1. Podstawą opodatkowania jest:

- a) w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione w lit. b), c) i d) poniżej, wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw”.

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

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

- a) należny lub zapłacony na terytorium kraju podatek [VAT] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone [lub świadczone] przez innego podatnika;
- b) należnego lub zapłaconego podatku [VAT] od towarów przywożonych na terytorium kraju;
- c) podatku [VAT], który jest należny na podstawie art. 5 ust. 7 lit. a) i art. 6 ust. 3.

[...]

5. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek podlega odliczeniu, jak też transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku [VAT], jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

Ta część podlegająca odliczeniu zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika.

Jednakże państwa członkowskie mogą:

- a) upoważnić podatnika do określenia proporcjonalnej części każdego obszaru jego działalności, pod warunkiem że dla każdego z tych obszarów będzie prowadzona osobna rachunkowość;
- b) zobowiązać podatnika do stosowania specjalnej stawki podlegającej odliczeniu dla każdego z obszarów jego działalności i do prowadzenia osobnych rozliczeń dla każdego z sektorów;
- c) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług;
- d) upoważnić lub zobowiązać podatnika do stosowania odliczenia zgodnie z przewidzianą zasadą ustanowioną w ust. 1 [w akapicie pierwszym], w stosunku do wszystkich towarów i usług używanych dla transakcji tam wymienionych;
- e) przewidzieć, że kwota podatku [VAT], która nie podlega odliczeniu przez podatnika, nie jest uwzględniana, jeżeli jest bardzo niska.

[...]”.

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

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

- jako licznik, całkowitą kwotę, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje się odliczenie podatku od wartości dodanej zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,
- jako mianownik, całkowitą kwotę, poza podatkiem od wartości dodanej [VAT], obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, dla których nie przysługuje odliczenie podatku od wartości dodanej. Państwa członkowskie mogą również włączyć do mianownika kwotę subwencji innych niż określone w art. 11 część A ust. 1 lit. a).

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

*Prawo krajowe*

- 7 Artykuł 23 kodeksu VAT stanowi:

„1. Jeżeli podatnik w wykonywaniu swojej działalności dokonuje dostaw towarów lub świadczy usługi, z których część nie daje prawa do odliczenia, podatek zapłacony od nabycia jest odliczany jedynie w części odpowiadającej rocznej kwocie transakcji dającej prawo do odliczenia.

2. Bez uszczerbku dla postanowień poprzedniego ustępu podatnik może dokonać odliczenia w zależności od rzeczywistego przeznaczenia wszystkich lub części wykorzystanych towarów i usług, pod warunkiem uprzedniego poinformowania o tym głównej dyrekcji podatków bezpośrednich i pośrednich, niezależnie od możliwości nałożenia przez tę dyrekcję na podatnika dodatkowych warunków lub zakończenia tej procedury w przypadku poważnych zakłóceń w opodatkowaniu.

3. Organ podatkowy może zobowiązać podatnika do postępowania zgodnie z przepisami poprzedniego ustępu:

- a) jeżeli podatnik prowadzi różne rodzaje działalności gospodarczej;
- b) jeżeli stosowanie procedury przewidzianej w ust. 1 powoduje poważne zakłócenia w opodatkowaniu.

4. Określona część odliczenia, o której mowa w ust. 1, wynika z ułamka, który zawiera w liczniku roczną wartość, z wyłączeniem podatku, dostaw towarów i świadczenia usług, które dają prawo do odliczenia zgodnie z art. 19 i art. 20 ust. 1, i w mianowniku roczną kwotę, z wyłączeniem podatku, wszystkich transakcji dokonanych przez podatnika, włączywszy w to transakcje zwolnione lub pozostające poza zakresem stosowania podatku, w szczególności nieopodatkowane subwencje, które nie są subwencjami na wyposażenie.

[...]”.

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

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

[...]

- b) regularnego organizowania w przewidzianych na ten cel pomieszczeniach programów rozrywkowych na dobrym poziomie artystycznym;
- c) promowania i organizowania imprez turystycznych, kulturalnych i sportowych, uczestnictwa w inicjatywach oficjalnych o takim samym charakterze, mających na celu wspieranie turystyki na danym obszarze przeznaczonym do gier oraz wspieranie i prowadzenie promocji obszaru przeznaczonego do gier za granicą [...].

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

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

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

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

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

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

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

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

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

- 12 Varzim Sol prowadzi kasyno na podstawie umowy koncesji na prowadzenie gier hazardowych na stałym obszarze Póvoa de Varzim zawartej w dniu 14 grudnia 2001 r. Umowa ta zobowiązuje do podejmowania określonych rodzajów działalności rozrywkowej i kulturalnej, lecz także do uczestniczenia w promocji obszaru, na którym znajduje się kasyno.
- 13 Varzim Sol prowadzi jednocześnie działalność w sektorze gier, zwolnioną z podatku VAT, w sektorze restauracji i rozrywki, podlegającą podatkowi VAT, a także w sektorze administracyjnym i finansowym, z częściowym odliczeniem podatku VAT. W sektorze podlegającym podatkowi VAT odliczenie naliczonego podatku VAT dokonywane jest według metody rzeczywistego przeznaczenia zgodnie z art. 23 ust. 2 kodeksu VAT.
- 14 Ponadto na podstawie właściwego uregulowania oraz na podstawie umowy koncesji Varzim Sol ma obowiązek zapłaty na rzecz państwa portugalskiego wynagrodzenia początkowego jak również wynagrodzenia rocznego obliczonego na podstawie przychodów osiągniętych w sektorze gier. Jest uprawniona do odliczenia od owego rocznego wynagrodzenia części wydatków poniesionych na wykonanie obowiązków w dziedzinie rozrywki i promocji turystyki. Wysokość tego odliczenia zależy jednocześnie od wysokości poniesionych wydatków oraz przychodów osiągniętych z działalności w zakresie gier.
- 15 W wyniku kontroli organów podatkowych Varzim Sol stała się przedmiotem decyzji ustalającej wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 496 697,14 EUR za lata 2002–2004. Korekta ta oparta została na stwierdzeniu nieprawidłowości metody zastosowanej przez Varzim Sol przy obliczaniu podlegającej odliczeniu kwoty podatku VAT w sektorach restauracyjnym i rozrywkowym.
- 16 W rzeczywistości bowiem Fazenda Pública twierdzi, że dokonane odliczenie od wynagrodzenia rocznego w celu wyrównania kosztów związanych z działalnością rozrywkową i promocyjną powinno zostać zakwalifikowane jako subwencja na prowadzenie działalności w rozumieniu art. 23 ust. 4 kodeksu VAT. Uważa, że w zakresie, w jakim owa subwencja nie podlega podatkowi VAT, działalność w sektorach restauracji i rozrywkowym powinna być traktowana jako działalność mieszana. W związku z tym odliczenie naliczonego podatku VAT w tych sektorach powinno być dokonywane w proporcjonalnej części pozwalającej na jednoczesne uwzględnienie działalności zwolnionej i działalności opodatkowanej.
- 17 Varzim Sol zapłaciła wymagane kwoty, lecz wniosła skargę do sądu. Skarga ta została oddalona przez administrativo e fiscal do Porto. W związku z tym Varzim Sol wniosła odwołanie do Supremo Tribunal Administrativo.

- 18 Varzim Sol twierdzi, że nawet jeżeli kwotę odliczenia należałoby zakwalifikować jako subwencję, *quod non*, to nie może to mieć wpływu na odliczenie podatku VAT dotyczące podatników, którzy w ramach metody rzeczywistego przeznaczenia dokonują wyłącznie transakcji opodatkowanych i niezwolnionych, takich jak transakcje w sektorze restauracji i rozrywki, które dają prawo do odliczenia zapłaconego podatku VAT.
- 19 Pomocniczo Varzim Sol podnosi, że argumentacja Fazenda Pública przejęta przez tribunal administrativo e fiscal do Porto prowadzi do zakłócenia w dziedzinie odliczenia podatku VAT z naruszeniem szóstej dyrektywy w interpretacji nadanej jej przez Trybunał w wyrokach z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-204/03 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb. Orz. s. I-8389, oraz w sprawie C-243/03 Komisja przeciwko Francji, Zb. Orz. s. I-8411.
- 20 W takich okolicznościach Supremo Tribunal Administrativo postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

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

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

## **W przedmiocie pytań prejudycjalnych**

### *W przedmiocie dopuszczalności*

- 21 Republika Portugalska podnosi tytułem głównego zarzutu niedopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.
- 22 W ten sposób, jeżeli chodzi o pytanie pierwsze, rzeczony państwo członkowskie twierdzi, że jego przedmiotem jest ocena zgodności portugalskiego prawa krajowego, to znaczy art. 23 kodeksu VAT z niektórymi przepisami wspólnego systemu podatku VAT.
- 23 Pomimo że Trybunał może w ramach współpracy sądowej ustanowionej przez art. 267 TFUE dostarczyć sądowi krajowemu na podstawie okoliczności znajdujących się w aktach sprawy elementy wykładni, które wydawać mu się będą użyteczne dla oceny skutków przepisów Unii, to jednak żaden z fragmentów postanowienia odsyłającego nie zawiera wyraźnego wskazania, nawet zwięzłego, spornych w niniejszej sprawie przepisów portugalskiego prawa wewnętrznego.
- 24 Nieprecyzyjność pytania pierwszego wiązałaby się z tym, że pytanie to należałoby potraktować jako wniosek o opinię ogólną, który nie jest dopuszczalny na podstawie art. 267 TFUE.
- 25 Uwagi te dotyczą zasadniczo również pytania drugiego.
- 26 W związku z tym braki postanowienia odsyłającego nie pozwalają Trybunałowi na udzielenie użytecznej odpowiedzi, jak również nie pozwalają państwom członkowskim i innym zainteresowanym na przedstawienie uwag w niniejszej sprawie.



- 27 W tym zakresie po pierwsze, należy przypomnieć, że system współpracy ustanowiony w art. 267 TFUE opiera się na rozdziale kompetencji pomiędzy sądami krajowymi a Trybunałem. W ramach postępowania wszczętego na podstawie tego artykułu wykładnia przepisów krajowych należy do sądów państw członkowskich, a nie do Trybunału; do tego ostatniego nie należy więc orzekanie w przedmiocie zgodności norm prawa krajowego z postanowieniami prawa unijnego. Natomiast zadaniem Trybunału jest dostarczenie sądowi krajowemu wszystkich elementów wykładni prawa unijnego, które mogą mu być pomocne w dokonaniu oceny zgodności norm prawa krajowego z uregulowaniami wspólnotowymi (wyrok z dnia 6 marca 2007 r. w sprawach połączonych C-338/04, C-359/04 i C-360/04 *Placanica i in.*, Zb. Orz. s. I-1891, pkt 36; a także wyrok z dnia 8 września 2009 r. w sprawie C-42/07 *Liga Portuguesa de Futebol Profissional i Bwin International*, Zb. Orz. s. I-7633, pkt 37).
- 28 Tymczasem, o ile prawdą jest, że literalne brzmienie pytań prejudycjalnych przedstawionych przez sąd odsyłający wzywa Trybunał do wypowiedzenia się w przedmiocie zgodności przepisu prawa wewnętrznego z prawem Unii, to jednak nic nie stoi na przeszkodzie, aby Trybunał udzielił użytecznej odpowiedzi sądowi krajowemu poprzez dostarczenie mu elementów wykładni prawa unijnego, które pozwolą temu sądowi na samodzielne orzeczenie o zgodności prawa wewnętrznego z prawem unijnym (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Placanica i in.*, pkt 37).
- 29 Po drugie, należy przypomnieć, że oddalenie przez Trybunał wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożonego przez sąd krajowy jest możliwe tylko wtedy, gdy widać w sposób wyraźny, że wykładnia prawa Unii, o którą wnosi sąd krajowy, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym czy przedmiotem głównego sporu, lub też gdy problem ma charakter hipotetyczny, lub też Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia użytecznej odpowiedzi na pytania, które zostały mu postawione (zob. w szczególności wyrok z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 *Bosman*, Rec. s. I-4921, pkt 61; a także wyrok z dnia 31 marca 2011 r. w sprawie C-450/09 *Schröder*, Zb. Orz. s. I-2497, pkt 17).
- 30 Jeżeli chodzi o informacje, które muszą zostać przedstawione Trybunałowi w postanowieniu odsyłającym, to nie służą one jedynie umożliwieniu Trybunałowi udzielenia przydatnej odpowiedzi, lecz muszą również umożliwić rządowi państw członkowskich i innym zainteresowanym stronom przedstawienie uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W tym celu niezbędne jest, aby sąd krajowy wskazał ramy faktyczne i prawne przedstawionych pytań lub przynajmniej wyjaśnił okoliczności faktyczne, na których opierają się te pytania (zob. ww. wyrok w sprawie *Schröder*, pkt 18).
- 31 W ten sposób, jeżeli informacje dostarczone przez sąd krajowy pozwalają na przedstawienie sporu przed sądem krajowym i głównych kwestii dla porządku prawnego Unii, a także jeżeli pozwalają zarówno państwom członkowskim na przedstawienie uwag zgodnie z art. 23 statutu Trybunału i na skuteczne uczestnictwo w postępowaniu przed nim, jak i Trybunałowi na udzielenie użytecznej odpowiedzi sądowi krajowemu, to wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy uznać za dopuszczalny (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie *Schröder*, pkt 19, 21, 22).
- 32 W niniejszej sprawie postanowienie odsyłające wskazuje, że jeżeli chodzi o działalność w sektorze restauracji i rozrywki wykonywaną przez *Varzim Sol*, która podlega podatkowi VAT, odliczenie naliczonego podatku VAT dokonywane jest według metody rzeczywistego przeznaczenia. Ponadto, co się tyczy wynagrodzenia rocznego obliczonego na podstawie przychodów osiągniętych w sektorze gier, które *Varzim Sol* ma obowiązek płacić na rzecz państwa, to ma ona prawo do odliczenia od tego wynagrodzenia części wydatków poniesionych przy wykonywaniu obowiązków z zakresu rozrywki i promocji turystyki. Zdaniem organu podatkowego, w zakresie, w jakim owo odliczenie stanowi subwencję na prowadzenie działalności niepodlegającą podatkowi VAT, działalność w zakresie restauracji i rozrywki powinna być traktowana jako działalność mieszana, a w związku z tym odliczenie podatku VAT zapłaconego w tych sektorach powinno być dokonywane na podstawie proporcjonalnej części pozwalającej na jednoczesne uwzględnienie czynności zwolnionych i czynności

opodatkowanych. Varzim Sol z kolei twierdzi, że owa rzekoma subwencja nie może mieć wpływu na odliczenie podatku VAT dotyczącego podatników, którzy w ramach metody rzeczywistego przeznaczenia dokonują wyłącznie transakcji opodatkowanych a nie zwolnionych, takich jak transakcje w zakresie restauracji i rozrywki, które dają prawo do odliczenia zapłaconego podatku VAT.

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

#### *Co do istoty*

- 35 Poprzez swoje pytania, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd krajowy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby państwo członkowskie, w sytuacji, gdy zezwala podatnikom mieszanym na dokonywanie odliczenia przewidzianego w rzeczonych przepisach w oparciu o przeznaczenie całości lub części towarów lub usług, obliczało kwotę podlegającą odliczeniu dla sektorów, w których tacy podatnicy dokonują jedynie czynności opodatkowanych, poprzez włączenie nieopodatkowanych „subwencji” do mianownika ułamka służącego ustalaniu proporcjonalnej części odliczenia.
- 36 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Powinno być ono wykonywane natychmiast w odniesieniu do całości podatku naliczonego w związku z czynnościami opodatkowanymi. Jakikolwiek ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT ma wpływ na wysokość obciążenia podatkowego i powinno być stosowane w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich. W konsekwencji odstępstwa są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach przewidzianych wyraźnie przez szóstą dyrektywę (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 28).
- 37 W tym zakresie art. 17 ust. 1 rzeczony dyrektywy przewiduje, że prawo do odliczenia powstaje w momencie, gdy odliczany podatek staje się wymagalny, a ust. 2 tego artykułu upoważnia podatnika, o ile towary i usługi służą wykonywaniu czynności podlegających opodatkowaniu, do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, kwoty należnego lub zapłaconego podatku od dostarczonych mu towarów lub towarów, które mają być mu dostarczone, lub od usług, które zostały lub mają zostać mu wyświadczone przez innego podatnika (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 29).
- 38 Jeżeli chodzi o podatników mieszanych, z art. 17 ust. 5 akapity pierwszy i drugi szóstej dyrektywy wynika, że wysokość odliczenia ustalana jest na podstawie proporcji określonej zgodnie z art. 19 tej dyrektywy. Rzeczony art. 17 ust. 5 akapit trzeci uprawnia jednak państwa członkowskie do przyjęcia jednej z metod ustalenia wysokości odliczenia wymienionych w tym akapicie, tzn. m.in. określenia proporcjonalnej części różnej dla każdego z sektorów działalności lub odliczenia według przeznaczenia całości lub części towarów i usług na określony rodzaj działalności (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 30).
- 39 Artykuł 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy przewiduje, że subwencje związane bezpośrednio z ceną towaru lub usługi podlegają opodatkowaniu w taki sam sposób jak ta cena. Jeżeli chodzi o subwencje inne niż subwencje bezpośrednio związane z ceną, art. 19 ust. 1 tej dyrektywy przewiduje, że państwa członkowskie mają możliwość włączenia ich do mianownika ułamka służącego obliczaniu



właściwej proporcjonalnej części, jeżeli podatnik wykonuje jednocześnie czynności dające prawo do odliczenia i czynności zwolnione z opodatkowania (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 31).

- 40 Wiadomo, że w postępowaniu przed sądem krajowym Varzim Sol miała prawo do dokonania odliczenia według innej metody niż metoda dotycząca proporcjonalnej części ustalonej na podstawie art. 19 szóstej dyrektywy, to znaczy według przeznaczenia wszystkich lub części towarów i usług na określoną działalność; metoda ta została przewidziana w art. 17 ust. 5 akapit trzeci tej dyrektywy.
- 41 Tymczasem, ponieważ czynności wykonywane przez Varzim Sol w sektorze restauracji i rozrywki podlegają podatkowi VAT, prawo do odliczenia według metody rzeczywistego przeznaczenia dotyczy całego podatku naliczonego przy transakcjach zawieranych przy wykonywaniu tych czynności.
- 42 W rzeczywistości bowiem, ponieważ podatnicy zostali upoważnieni do dokonania odliczenia według metody rzeczywistego przeznaczenia, przepisy art. 19 szóstej dyrektywy nie mają zastosowania i w związku z tym nie mogą ograniczać wynikającego z tej dyrektywy prawa do odliczenia w rzeczonych sektorach.
- 43 Z uwagi na powyższe na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że art. 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby państwo członkowskie, w sytuacji, gdy upoważnia ono podatników mieszanych do dokonania odliczenia przewidzianego w tych przepisach według metody przeznaczenia wszystkich lub części towarów i usług, obliczało kwotę odliczenia w sektorach, w których podatnicy ci dokonują jedynie czynności opodatkowanych, poprzez włączenie nieopodatkowanych „subwencji” do mianownika ułamka służącego obliczeniu proporcjonalnej części odliczenia.

### **W przedmiocie kosztów**

- 44 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów

Trybunał (ósma izba)

orzeka, co następuje:

**Artykuł 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one temu, aby państwo członkowskie, w sytuacji, gdy upoważnia ono podatników mieszanych do dokonania odliczenia przewidzianego w tych przepisach według metody przeznaczenia wszystkich lub części towarów i usług, obliczało kwotę odliczenia w sektorach, w których podatnicy ci dokonują jedynie czynności opodatkowanych, poprzez włączenie nieopodatkowanych „subwencji” do mianownika ułamka służącego obliczeniu proporcjonalnej części odliczenia.**

Podpisy