

Byla C-536/03

António Jorge LDA

prieš

Fazenda Pública

(Supremo Tribunal Administrativo prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Šeštosios PVM direktyvos 19 straipsnis – Pirkimo mokesčio atskaita – Nekilnojamojo turto verslas – Prekės ir paslaugos, naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams ir atleistiems nuo mokesčio sandoriams – Atskaitos proporcija“

Generalinės advokatės C. Stix-Hackl išvada, pateikta 2004 m. gruodžio 16 d. I-0000

2005 m. gegužės 26 d. Teisingumo Teismo (antroji kolegija) sprendimas I-0000

Sprendimo santrauka

1. *Prejudiciniai klausimai — Teisingumo Teismo kompetencija — Ribos — Klausimo dalyko identifikavimas*

(EB 234 straipsnis)

2. *Mokesčių teisės nuostatos – Teisės aktų suderinimas – Apyvartos mokesčiai – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema — Pirkimo mokesčio atskaita – Apmokestinamasis asmuo, sudarantis suteikiantis teisę ? atskaitę sandorius ir nesuteikiantis teisės ? atskaitę sandorius — Atskaitos proporcija — Apskaičiavimas — Dar nevykdyti sandorių vertė — Netaikymas*

(Tarybos direktyva 77/388, 19 straipsnis)

1. Nors pagal EB 234 straipsnį Teisingumo Teismas neturi kompetencijos taikyti Bendrijos teisės aktų konkrečiu atveju, vadinasi, ir vertinti nacionalinės teisės nuostatą atsižvelgdamas ? šį aktą, jis gali, vadovaudamasis minėtame straipsnyje ?tvirtintu teisiniu bendradarbiavimu ir remdamasis bylos duomenimis, pateikti nacionaliniam teismui Bendrijos teisės išaiškinimą, kuris šiam galėtų būti naudingas vertinant nuostatos veikimą.

Šiuo atžvilgiu, kai klausimai yra suformuluoti netinkamai arba viršijant Teisingumo Teismui EB 234 straipsniu priskirtas funkcijas, pagal visas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nurodytas aplinkybes, ypač pagal sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvus nustatyti Bendrijos teisės nuostatas, kurias reikia išaiškinti atsižvelgiant ? ginčo objektą, paliekama Teisingumo Teismui.

(žr. 15–16 punktus)

2. Direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių ?statymų derinimo 19 straipsnis, susijęs su atskaitos proporcijos apskaičiavimu, kai apmokestinamasis asmuo naudoja prekes ir paslaugas sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis gali būti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, draudžia ?traukti gyvenamąjį namų statybos veiklą vykdančio apmokestinamojo asmens

atliekam? apmokestinam? darb? vert? ? šios proporcijos apskai?iavimo trupmenos vardikl?, jei ši vert? neatitinka jau pristatyt? prek? ar jau suteikt? paslaug? arba prek? ir paslaug?, už kurias jau išrašytos ir (arba) jau apmok?tos s?skaitos.

Iš ties? Šeštosios direktyvos sistema draudžia galimyb? atskaitos srityje atsižvelgti ? dar ne?vykdytus sandorius, kurie gali likti ne?gyvendinti, nes pagal ši? sistem? apmokestinimo moment? ir d?l to teis? ? atskait? lemia realus sandorio ?gyvendinimas.

(žr. 26–27 punktus ir rezoliucin? dal?)

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija)

SPRENDIMAS

2005 m. geguž?s 26 d.(*)

„PVM – Šeštosios PVM direktyvos 19 straipsnis – Pirkimo mokes?io atskaita – Nekilnojamojo turto verslas – Prek?s ir paslaugos, naudojamos apmokestinamiesiems sandoriams ir atleistiems nuo mokes?io sandoriams – Atskaitos proporcija“

Byloje C?536/03

d?l *Supremo Tribunal Administrativo* (Portugalija) 2003 m. lapkri?io 23 d. Sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2003 m. gruodžio 22 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje,

António Jorge Lda

prieš

Fazenda Pública,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teis?jai R. Silva de Lapuerta (praneš?ja), J. Makarczyk, P. K?ris ir G. Arestis,

generalin? advokat? C. Stix-Hackl,

kancleris R. Grass,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal?,

išnagrin?j?s rašytines pastabas, pateiktas:

- Portugalijos Respublikos, atstovaujamos L. Fernandes,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir A. M. Alves Vieira,

susipažin?s su 2004 m. gruodžio 16 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l 1977 m. geguž?s 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1, toliau – Šeštoji direktyva), 19 straipsnio išaiškinimo, kiek jis susij?s su teis?s ? už pirkimus, vykdant pastat? statybas, sumok?to mokes?io atskait? apimties nustatymu.

2 Prašymas pateiktas Portugalijos Respublikos *Supremo Tribunal Administrativo* nagrin?jamoje byloje – bendrov? *António Jorge Lda* prieš Portugalijos valdžios institucijas – d?l papildomo pranešimo apie mok?tin? prid?tin?s vert?s mokest? (toliau – PVM) ir delpinigių už 1994–1997 metus.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teis?s aktai

3 Šeštosios direktyvos 10 straipsnis išd?styta taip:

1. a) „Apmokestinimo momentas“ – tai ?vykis, d?l kurio susidaro apmokestinimui b?tin?s teisin?s s?lygos;

b) mokestis tampa „apskai?iuotinas“, kai mokes?io administratorius pagal tuo metu galiojant? ?statym? ?gyja teis? reikalauti mokes?io iš asmens, kuris t? mokest? turi sumok?ti, nors mok?jimo terminas gali b?ti ir atid?tas.

2. Apmokestinimo momentas ?vyksta ir mokestis tampa apskai?iuotinas, kai prek?s pristatomos ar paslaugos atliekamos. <...>

Ta?iau kai apmok?jimas turi b?ti atliktas avansu prieš pristatant prekes ar atliekant paslaugas, mokestis tampa apskai?iuotinas apmok?jimo gavimo momentu nuo gautos sumos.“

4 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje „Teis?s ? atskait? atsiradimas ir apimtis“ numatyta:

„1. Teis? atskaityti mokest? atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskai?iuotinas.

<...>

5. Jeigu apmokestinamasis asmuo prekes ir paslaugas ketina naudoti sandoriams, kuriems taikomos 2 ir 3 dalys ir kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis gali b?ti atskaitomas, ir sandoriams, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas, gali b?ti atskaitoma tik tokia proporcinga PVM dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi b?ti nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostat?.

5 Pagal 17 straipsnio 5 dalies tre?i?j? pastraip? valstyb?s nar?s taip pat gali leisti arba reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo taikyt? kitus nei 19 straipsnio kriterijus.

6 Šeštosios direktyvos 19 straipsnis „Atskaitos proporcijos apskai?iavimas“ išd?styta taip:

„1. Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies 1 punkte, turi b?ti apskai?iuojama pagal

trupmen?, kurios:

- skaitiklis yra visa metin?s apyvartos suma be PVM iš sandori?, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,
- vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metin?s apyvartos suma be PVM ir metin?s apyvartos iš sandori?, kuriems tenkantis prid?tin?s vert?s mokestis negali b?ti atskaitomas, suma. Valstyb?s nar?s gali ? vardikl? taip pat ?traukti subsidij? sumas, išskyrus nurodytas 11 straipsnio A dalies 1 punkto a pastraipoje.

Atskaitos proporcija apskai?iuojama kasmet, nustatoma procentais ir suapvalinama iki kito sveiko skai?iaus.

2. Išimties iš 1 dalies tvarka, apskai?iuojant atskaitos proporcij?, nereikia ?traukti sum?, priskirtin? tiekiamoms gamybos priemon?ms, kurias apmokestinamasis asmuo naudojo savo verslui. ? apskai?iavim? taip pat neturi b?ti ?traukiamos ir sumos, priskirtinos 13 straipsnio B dalies d punkte nurodytiems sandoriams ir nekilnojamojo turto tiekimo ir finansiniams sandoriams, su s?lyga, kad jie yra atsitiktinio pob?džio. <...>“

Nacionalin?s teis?s aktai

7 PVM Portugalijoje reglamentuojamas 1984 m. gruodžio 26 d. ?statymu Nr. 394B/84 (*Diário da República*, A serija, Nr. 297), patvirtintu PVM kodeksu (*Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, toliau – PVMK).

8 PVMK 23 straipsnis išd?styta taip:

„1. Jei vykdydamas veikl? apmokestinamasis asmuo pristato prekes arba suteikia paslaugas, kurioms tenkan?io PVM dalis negali b?ti atskaityta, mokestis už pirkimus atskaitomas tik iš tos per metus sudaryt? sandori? sumos dalies, kuriai tenkantis PVM gali b?ti atskaitomas.

2. Nepaisant pirmiau nurodytos dalies nuostat?, apmokestinamasis asmuo gali atskaityti mokest?, atsižvelgiant ? vis? arba dalies prek? ir paslaug? real? panaudojim? verslui, nepažeidžiant to, kad centrin? mokes?i? inspekcija jam nustato specialias s?lygas arba nutraukia ši? proced?r?, jei nustatomi reikšmingi apmokestinimo iškraipymai.

3. Mokes?i? administratorius gali nurodyti apmokestinamajam asmeniui veikti pagal anks?iau nurodyt? dal?:

- a) jeigu jis vykdo skirting? ?kin? veikl?;
- b) jei 1 dalyje numatytos proced?ros taikymas gerokai iškreipt? apmokestinim?.

4. 1 dalyje numatytos atskaitos dalis apskai?iuojama pagal trupmen?, kurios skaitikl? sudaro per metus pristatyt? prek? ir suteikt? paslaug?, už kurias mok?tinas PVM gali b?ti atskaitomas pagal 19 straipsn? ir 20 straipsnio 1 dal?, suma be mokes?i?, o vardikl? – vis? apmokestinamojo asmens per metus sudaryt? sandori?, ?skaitant atleist? nuo mokes?io ir neapmokestinam?j? sandori? sum? be mokes?i?, ?skaitant neapmokestinam?sias subsidijas, išskyrus subsidijas ?rangai.

5. Tačiau apskaičiuojant ankstesnįje dalyje nurodytą proporciją neatsižvelgiama į parduodamą įmonės veiklai naudojamą nekilnojamąjį turtą ir sandorius dėl nekilnojamojo turto bei finansinius sandorius, kurie apmokestinamojo asmens veiklos atžvilgiu yra atsitiktinio pobūdžio <...>“.

9 Vėliau PVMK sistema, susijusi su statybų verslu, buvo papildyta 1986 m. rugpjūčio 20 d. įstatymu Nr. 241/86 (*Diário da República*, A serija, Nr. 190).

10 Šio įstatymo 5 straipsnis išdėstyta taip:

„1. Mokesčio atskaita, susijusi su kiekvienu pastatu arba jo nepriklausoma dalimi, apskaičiuojama visų arba dalies prekių ir paslaugų realaus panaudojimo metodu pagal (PVMK) 23 straipsnio 2 dalies nuostatas.

2. Jei centrinė tiesioginė ir netiesioginė mokesčių inspekcija nusprendžia, kad realaus panaudojimo metodui naudoti apmokestinimo kriterijai yra nepakankami, ji nustato kitus kriterijus ir apie juos informuoja apmokestinamąjį asmenį, nurodydama tokio sprendimo motyvus.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

11 Bendrovė *António Jorge Lda* (toliau – *António Jorge*), steigta Santarém (Portugalija), kreipėsi į *Supremo Tribunal Administrativo* dėl *Tribunal Tributário de Primeira Instância de Santarém* sprendimo iš dalies patenkinti ieškinį dėl papildomo pranešimo apie mokėtiną PVM ir delspinigius už 1994–1997 metus.

12 Pirmosios instancijos teismo sprendime nurodytos tokios aplinkybės:

„1. 1994–1997 m. <...> (*António Jorge*) buvo apmokestinamas juridinių asmenų mokesčiu (bendra sistema) ir PVM tikslais jis buvo apmokestinamas prasta tvarka <...>.

2. 1996 m. rugsėjo 5 d. inspekcijos įsakymu Nr. 9097 <...> pradėtas (*António Jorge*) mokesčių patikrinimas, kurį pabaigus 1997 m. birželio 26 d. parengta (pagrindinėje byloje) pridedama ataskaita <...>.

3. Remdamasi šia ataskaita mokesčių patikrinimą atlikusi Santarém regiono mokesčių inspekcija padarė tokias išvadas dėl PVM:

– (kad) buvo sunku tiksliai nustatyti už visas „bendrąsias išlaidas“ netinkamai atskaitytą mokesčio sumą, nes ieškovas į atskaitą nuo pirkimų, skirtą tiek atleistam nuo mokesčio sektoriui, tiek apmokestinamajam sektoriui,

– (kad) dalis įsigyto nekilnojamojo turto, skirta (atskaitytinu) PVM apmokestinamam sektoriui, amortizacijos sumos buvo priskirtos arba į jas atsižvelgta vykdant atleisti nuo mokesčio veiklą.

<...>

4. Atsižvelgdamas į nustatytas ir 3 punkte nurodytas aplinkybes bei remdamasis „formos reikalavimų neatitinkančiais dokumentais“ patikrinimą atlikęs specialistas nustatė <...> PVM sumą, kuri, jo nuomone, <...> (*António Jorge*) netinkamai atskaitė pažeisdamas (PVMK) 23 straipsnį, bei nesumokėjo mokesčio sumą.

<...>

8. 1994–1997 m. <...> (*António Jorge*) suteikė paslaugas (pagal sutartį), kurioms tenkantis

PVM gali būti atskaitytas, ir įvykdę pardavimui skirtus statybos sandorius, apmokestinamus turto perdavimo mokesčiu (mokestis už nekilnojamojo turto perdavimą dabar yra panaikintas), kuriems tenkanti PVM nebuvo galima atskaityti.

9. Tuo pačiu laikotarpiu apie 50 % apyvartos sudarę sutartys dėl pastatų statybos gyvenamųjų namų bendrijoms ir vietos valdžios institucijoms, už kurias ji mokėjo 5 % dydžio PVM ir taikė 17 % dydžio atskaitę (1994 m. – 16 %), apie 20 % apyvartos sudarę sandoriai, už kuriuos ji mokėjo 17 % dydžio mokestį (1994 m. – 16 %), o likusi apyvartos dalis buvo susijusi su sandoriais, apmokestinamais turto perdavimo mokesčiu, atleistais nuo PVM ir be galimybės jiems taikyti PVM atskaitę.“

13 Pagrįsdama savo ieškinį, *António Jorge* iškvėpė klausimą dėl Šeštosios direktyvos 19 straipsnio aiškinimo nagrinėjamą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

14 Šiomis aplinkybėmis *Supremo Tribunal Administrativo* nusprendė sustabdyti bylą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Kaip aiškintinas 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos šeštosios direktyvos (77/388/EEB) 19 straipsnis?

2. Ar (PVMK) 23 straipsnio 4 dalis suderinama su minėta nuostata, jei pastaroji aiškintina, kad kai apmokestinamasis asmuo yra nekilnojamojo turto verslu užsiimanti įmonė, kuri veikia dviejuose veiklos sektoriuose, t. y. ketinamą parduoti pastatų statybos (atleistas nuo PVM) ir darbų atlikimo pagal sutartį (apmokestinamas PVM), apskaičiuojant šiam apmokestinamajam asmeniui priklausančią PVM atskaitos proporciją arba proporcingą kiekvienai iš jo veiklos sričių? perkamą prekių ir paslaugų dalį, o apskaičiavimo trupmenos vardiklį reikia įtraukti ne tik metinės apyvartos sumą, bet ir kiekvieną metų pabaigoje atliekamą darbą, kurie dar nebuvo pateikti į rinką ir už kuriuos visiškai arba iš dalies nesumokėta, vertė??

3. Ar šis straipsnis aiškintinas, kad į minėtą vardiklį įtraukiama tik apyvartos suma?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl klausimų formuluotės

15 Dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo klausimų formuluotės pirmiausia pažymėtina, kad nors pagal EB 234 straipsnį Teisingumo Teismas neturi kompetencijos taikyti Bendrijos teisės akto konkrečiu atveju, vadinasi, ir vertinti nacionalinės teisės nuostatą atsižvelgdamas į šį aktą, jis gali, vadovaudamasis minėtame straipsnyje įtvirtintu teisiniu bendradarbiavimu ir remdamasis bylos duomenimis, pateikti nacionaliniam teismui Bendrijos teisės išaiškinimą, kuris šiam galėtų būti naudingas vertinant nuostatos veikimą (žr. 1988 m. balandžio 20 d. Sprendimo *Bekaert*, 204/87, Rink. p. 2029, 5 punktą).

16 Šiuo atžvilgiu, kai klausimai yra suformuluoti netinkamai arba viršijant Teisingumo Teismui EB 234 straipsniu priskirtas funkcijas, pagal visas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nurodytas aplinkybes, ir ypač pagal sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvus, nustatyti Bendrijos teisės nuostatas, kurias reikia išaiškinti atsižvelgiant į ginčą objektą, paliekama Teisingumo Teismui (žr. 1997 m. birželio 17 d. Sprendimo *Codiesel*, C-105/96, Rink. p. I-3465, 13 punktą).

17 Iš prašymą pateikiančio teismo sprendimo motyvų matyti, kad *Supremo Tribunal Administrativo* prašo Teisingumo Teismo išaiškinti Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 dalį, o konkrečiau kalbant, – pateikia klausimą, ar „kai apmokestinamasis asmuo yra nekilnojamojo turto

verslu užsiimanti įmonė, kuri veikia dviejuose veiklos sektoriuose, t. y. ketinamą parduoti pastatų statybos (atleistas nuo PVM) ir darbų atlikimo pagal sutartį (apmokestinamas PVM), apskaituojant šiam apmokestinamajam asmeniui priklausančią PVM atskaitos proporciją arba kiekvienai iš jo veiklos sričių: perkamų prekių ir paslaugų dalį, tą apskaituojamo trupmenos vardiklį reikia traukti ne tik metinės apyvartos sumą, bet ir kiekvieną metų pabaigoje atliekamą darbą, kurie dar nebuvo pateikti rinkai ir už kuriuos visiškai arba iš dalies nesumokėta, vertę“.

18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnį, o konkrečiau kalbant, – apskaituojant tos pačios direktyvos 17 straipsnyje numatytą atskaitos proporciją, reikia traukti trupmenos vardiklį traukti kiekvieną metų pabaigoje atliekamą darbą, kurie dar nebuvo pateikti rinkai ir kurių vertę apmokestinamasis asmuo nėra visiškai ar iš dalies nustatęs, vertę.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

19 Europos Bendrijų Komisija ir Portugalijos vyriausybė teigia, kad nacionalinės teisės akto aiškinimas, jog tą atskaitos proporcijos apskaituojamo trupmenos vardiklį trauktina gyvenamųjų namų statybos veikla užsiimančio apmokestinamojo asmens atliekamą darbą vertę, yra nesuderinamas su Šeštosios direktyvos 19 straipsniu, nes šie darbai nėra apmokestinamojo asmens pristatytos prekės arba atliktos paslaugos, arba kitos apmokestinimo momento arba mokesčio tapsmo „apskaituojotinu“ situacijos.

20 Portugalijos vyriausybė vis dėlto patikslina, kad pagal minėtos direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečiąją trauktą nacionalinės valdžios institucijos gali apibrėžti kriterijų įmonės veiklos apimčiai nustatyti, atsižvelgdamos į skirtingos gamybos arba skirtingą atliekamą darbą realų panaudojimą. Komisija nurodo minėtos direktyvos 20 straipsnyje numatytą galimybę vėliau patikslinti atskaitą.

Teisingumo Teismo vertinimas

21 Pirmiausia primintina, kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad atskaitos sistemos tikslas – visiškai atleisti verslininkus nuo PVM naštos, mokėtinės arba sumokėtos vykdant kiną veiklą. Todėl bendra PVM sistema užtikrina visišką bet kurios kinės veiklos, neatsižvelgiant į tikslus arba rezultatus, neapmokestinimą, jei pastarieji iš principo būtų apmokestinami PVM (2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Midland Bank*, C-98/98, Rink. p. I-4177, 19 punktą ir 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361, 24 punktą).

22 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo sprendimo matyti, kad *António Jorge* kiną veiklą sudaro paslaugų pagal gyvenamųjų namų statybos sutartis teikimas, kuris apmokestinamas PVM pagal Šeštosios direktyvos 2 straipsnio 1 dalį ir 6 straipsnį. Ši bendrovė taip pat parduoda nekilnojamąjį turtą, kuris apmokestinamas PVM pagal minėtos direktyvos 2 straipsnio 1 dalį ir 5 straipsnį, tačiau atleistas nuo šio mokesčio pagal minėtos direktyvos 28 straipsnio 3 dalies b punktą ir F priedo 16 punktą.

23 Kadangi tai nesusiję su atsitiktiniais sandoriais, numatytais minėtos direktyvos 19 straipsnio 2 dalies antrame sakinyje, kurie yra neįtraukiami apskaituojant Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje įtraukoje numatytą atskaitos proporciją, svarbu nustatyti, kuriuos sandorius turi būti atsižvelgta apskaituojant šią proporciją.

24 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad teisę atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaituojotinas. Šios direktyvos 10 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad tai yra prekės pristatymas arba paslaugų atlikimas (2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Breitsohl*, C-400/98, Rink. p. I-4321, 36 punktą). Primintina, kad Šeštosios direktyvos 10

straipsnio 1 dalies b) traukoje mokesčio tapimas „apskaituotu“ apibrėžiamas kaip momentas, „kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojantį statymą gyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tą mokestį turi sumokėti“.

25 Iš to matyti, kad pagal Šeštosios direktyvos sistemą apmokestinimo momentas, jo apskaitavimas ir galimybė atskaityti yra susiję su realiu pristatymo arba paslaugų atlikimo gyvendinimu, išskyrus atliekant apmokėjimą, kai mokestis turi būti apskaituojamas apmokėjimo gavimo momentu. 19 straipsnio 1 dalyje nėra nieko, kas panaikintų šios bendros taisyklės taikymą atskaitos proporcijos skaitavimui, o šios nuostatos formuluotė nesuteikia pagrindo manyti, kad minėtoje sistemoje numatyta išimtis, leidžianti proporcijos apskaitavimo trupmenos vardiklį traukti kitus dar nevykdytus sandorius, o ne tuos, kurių pagrindu atliekami apmokėjimai arba išrašomos sąskaitos už darbus.

26 Todėl ši sistema draudžia galimybę atskaitos srityje atsižvelgti į dar nevykdytus sandorius, kurie gali likti negyvendinti, nes pagal šią sistemą apmokestinimo momentas ir dėl to teisė atskaitę lemia realus sandorio gyvendinimas. Todėl jei apmokestinamasis asmuo už atliekamus darbus nepateikė sąskaitos faktūros arba sąskaitos už darbus ir negavo jokio apmokėjimo, šie darbai nėra nei šio asmens prekės pristatymas arba paslaugų atlikimas, nei kita apmokestinimo momento arba mokesčio tapimo „apskaituotu“ situacija. Todėl jie neturi būti traukti Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje numatytos atskaitos proporcijos apskaitavimo trupmenos vardiklį.

27 Todėl prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo klausimus reiktų atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 daliai straipsnis draudžia traukti gyvenamąjį namų statybos veiklą vykdančio apmokestinamojo asmens atliekamą darbą vertę atskaitos proporcijos apskaitavimo trupmenos vardiklį, jei ši vertė neatitinka jau pristatytų prekių ar jau suteiktų paslaugų, arba prekių ir paslaugų, už kurias jau išrašytos ir (arba) jau apmokėtos sąskaitos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

28 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų nacionalinio teismo nagrinėjamoje byloje, išlaidų klausimą turi spręsti nacionalinis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas – 19 straipsnis draudžia traukti gyvenamąjį namų statybos veiklą vykdančio apmokestinamojo asmens atliekamą darbą vertę atskaitos proporcijos apskaitavimo trupmenos vardiklį, jei ši vertė neatitinka jau pristatytų prekių ar jau suteiktų paslaugų, arba prekių ir paslaugų, už kurias jau išrašytos ir (arba) jau apmokėtos sąskaitos.

Parašai.

* Proceso kalba: portugalų.