

GENERALINIS ADVOKATAS

CHRISTINE STIX-HACKL IŠVADA,

pateikta 2004 m. gruodžio 16 d.(1)

Byla C-536/03

António Jorge Lda

prieš

Fazenda Pública

(*Supremo Tribunal Administrativo* (Portugalija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„PVM – Pirkimo mokesčio atskaita – Nekilnojamojo turto verslas – Prekės ir paslaugos, naudojamos apmokestinamiesiems ir neapmokestinamiems sandoriams – Atskaitos proporcija – Darbai, kurie dar nepateikti rinkai ir neapmokėti“

I – **Prašymo pastabos**

1. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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(2) (toliau – Šeštoji direktyva), ir ypač dėl pirkimo mokesčio atskaitos išaiškinimo. Prejudiciniai klausimai susiję būtent su dar vykdomu darbu, kurie dar nepateikti rinkai ir, be kita ko, neapmokėti, vertinimu.

II – **Teisinis pagrindas**

A – *Bendrijos teisės aktai*

2. Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalyje dėl teisės į atskaitą atsiradimo ir apimties numatyta:

„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 pridėtinės vertės mokesčio dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

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

Toliau valstybės narės gali:

a) leisti apmokestinamajam asmeniui nustatyti kiekvienai savo verslo rūšiai atskirą proporcingą

dalį su sąlyga, kad kiekvienai verslo rūšiai vedama atskira apskaita;

b) reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo nustatytų kiekvienai savo verslo rūšiai atskirą proporcingą dalį ir tvarkytų kiekvienai verslo rūšiai atskirą apskaitą;

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

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

e) numatyti, kad tais atvejais, kai apmokestinamojo asmens neišskaitytiną pridėtinąs vertės mokestis yra nereikšmingas, jis būtų traktuojamas kaip lygus nuliui.“

3. Pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnį:

„Atskaitos proporcijos apskaičiavimas

1. Atskaitos proporcija, nurodyta 17 straipsnio 5 dalies 1 punkte, turi būti apskaičiuojama pagal trupmeną, kurios:

– skaitiklis yra visa metinės apyvartos suma be pridėtinės vertės mokesčio iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis atskaitomas pagal 17 straipsnio 2 ir 3 dalis,

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

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

2. Išimties iš 1 dalies tvarka, apskaičiuojant atskaitos proporciją, nereikia traukti sumų, priskirtiną tiekiamoms gamybos priemonėms, kurias apmokestinamasis asmuo naudojo savo verslui. Ši apskaičiavimo taisyklė taip pat neturi būti traukiamos ir sumos, priskirtinos 13 straipsnio B dalies d punkte nurodytiems sandoriams ir nekilnojamojo turto tiekimo ir finansiniams sandoriams, su sąlyga, kad jie yra atsitiktinio pobūdžio. Kai valstybės narės pasinaudoja galimybe, numatyta 20 straipsnio 5 dalyje, nereikalauti gamybos priemonių atskaitos tikslinimo, jos gali reikalauti apskaičiuojant atskaitos proporciją traukti gamybos priemonių tiekimą.

3. Metų eigoje naudojama atskaitos proporcija apskaičiuota remiantis praėjusio metų sandoriais. Jei nėra sandorių, kuriais galima būtų remtis, arba kai jų sumos yra menkos, apmokestinamasis asmuo laikinai atskaitos proporciją apskaičiuoja pagal savo prognozes ir suderinęs su mokesčio administratoriumi. Tačiau valstybės narės gali taikyti ir dabar jose galiojančias taisykles.

Atskaita, atlikta remiantis tokiomis laikinosiomis proporcijomis, turi būti tikslinama, kai kitais metais nustatoma tikroji atskaitos proporcija.“

B – *Nacionalinės teisės aktai*

4. Šioje byloje nagrinėjamos Pridėtinės vertės mokesčio kodekso (*Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado*(3), toliau – PVMK), ypač jo 23 straipsnio, nuostatos dėl pirkimo mokesčio atskaitos. Nekilnojamojo turto atžvilgiu šiame straipsnyje nustatyta tvarka buvo papildyta vėlesnio

statyminio dekreto 5 straipsniu(4). Tik iš šalių pastabų sužinota, kad egzistuoja kitas PVMK 23 straipsniui reikšmingas teisės aktas(5).

5. Pagal Portugalijos teisės aktus, kaip juos taiko valstybinė mokesčių inspekcija, atskaitos proporcijai apskaičiuoti skirtos trupmenos vardiklį reikia traukti ir metą pabaigoje atliekamą darbą, kurie dar nebuvo pateikti rinką, vertę.

III – Faktinės aplinkybės, pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

6. *António Jorge Lda* (toliau – *Jorge Lda*) yra monė, užsiimanti statybų verslu, skaitant tokias veiklos sritis kaip statybos darbų vykdymas pagal viešųjų pirkimų sutartis ir sutartis su privačiais subjektais, taip pat pastatų ir žemės sklypų pirkimas bei pardavimas. *Jorge Lda* atliekami statybos darbai yra apmokestinami PVM, o jos vykdomas pastatų pardavimas neapmokestinamas PVM.

7. Remiantis nutartimi pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, 1994–1997 m. *Jorge Lda* suteikė paslaugas (atliko darbus pagal sutartį), kurioms tenkantis PVM už tam tikrus pirkimus gali būti atskaitytas, ir vykdo (pardavimui skirtus statybos) sandorius, kuriems tenkančio PVM nebuvo galima atskaityti. Tuo pačiu laikotarpiu apie 50 % jos apyvartos sudarė pastatų statybos darbų sutartys, už kurias monė mokėjo 5 % dydžio PVM ir taikė 16 % arba 17 % dydžio atskaitą. Beveik 20 % apyvartos sudarė sandoriai, už kuriuos ji mokėjo 16 % arba 17 % dydžio PVM. Likusi apyvartos dalis buvo susijusi su sandoriais, neapmokestinamais PVM, nesuteikiantis galimybės atskaityti PVM.

8. Mokestinio patikrinimo metu kompetentingos tarnybos, be kita ko, padarė tokias išvadas:

- buvo sunku nustatyti už bendrąsias išlaidas *Jorge Lda* atskaitytą mokesčio sumą, nors pirkimai buvo skirti tiek atleistam nuo mokesčio sektoriui, tiek apmokestinamajam sektoriui,

- dalis sigyto nekilnojamojo turto, skirta (atskaitytinu) PVM apmokestinamam sektoriui, amortizacinės sumos finansinė metą pabaigoje buvo priskirtos arba jį atsižvelgta vykdamat atleistą nuo mokesčio veiklą.

9. *Jorge Lda* atskaičius visą bendrąją išlaidų sumą, mokesčių administratorius pareikalavo sumokėti neatskaitytiną mokesčio dalį ir delspinigius.

10. *Jorge Lda* apskundė šiuos reikalavimus sumokėti mokestį.

11. Ši byla iš esmės susijusi su sėvokos „sandoris“ aiškinimu Šeštosios direktyvos prasme, ypač su klausimu, ar mokesčių administratorius galėjo atsižvelgti į darbą, kurie dar atliekami ir dar neapmokėti, vertę.

12. Siekdamas išspręsti šias teisineis problemas, susijusias su Šeštosios direktyvos aiškinimu, *Supremo Tribunal Administrativo* pateikė Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

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

2) 2. Ar PVMK 23 straipsnio 4 dalis suderinama su minėta nuostata, jei pastaroji aiškintina taip, kad kai apmokestinamasis asmuo yra nekilnojamojo turto verslu užsiimanti monė, 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, apskaičiavimo trupmenos vardiklį reikia traukti ne tik metinės apyvartos sumą, bet ir kiekvieną metą pabaigoje atliekamą darbą, kurie dar nebuvo pateikti rinką?

ir už kuriuos visiškai arba iš dalies nesumokėta, vertė?

3) 3. Ar šis straipsnis aiškinamas, kad ? minėto vardiklio ?traukiama tik apyvartos suma?“

IV – Dėl prejudicinių klausimų

13. Reikia nustatyti trijų prejudicinių klausimų priimtinumą, atsižvelgiant į jų turinį ir formuluotes.

14. Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką jis gali atsisakyti priimti prejudicinį sprendimą jam nacionalinio teismo pateiktu prejudiciniu klausimu, jeigu yra akivaizdu, kad nacionalinio teismo prašomas Bendrijos teisės išaiškinimas neturi jokio ryšio su pagrindinės bylos faktais arba dalyku, jeigu problema yra hipotetinė ir jeigu Teisingumo Teismas neturi faktinės ar teisinės informacijos, būtinos naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus(6).

15. Pirmuoju prejudiciniu klausimu prašoma išaiškinti Bendrijos teisės nuostatą, tačiau klausimo formuluoje yra tokio bendro pobūdžio, kad į jį neįmanoma pateikti konkretaus atsakymo.

16. O antrasis prejudicinis klausimas kelia problemą, į kurią Teisingumo Teismas nuolat atkreipia dėmesį. Iš tiesų šiuo prejudiciniu klausimu siekiama nustatyti, ar nacionalinė teisė, šiuo atveju PVMK 23 straipsnio 4 dalis, atitinka direktyvos nuostatą. Tačiau klausimai dėl nacionalinės teisės atitikties Bendrijos teisės aktams nėra priimtinas prejudicinio sprendimo procedūros dalykas.

17. Be to, nutartyje pateikti prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikiama tik glausta informacija apie nacionalinę teisę, susijusią btent su PVMK 23 straipsniu.

18. Todėl kyla abejonė, ar nutartis pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą atitinka reikalavimus, nustatytus Teisingumo Teismo praktikoje, pagal kurią nacionalinės teisės aktai turi būti pakankamai apibūdinti, kad Teisingumo Teismas galėtų pateikti naudingą atsakymą.

19. Be to, kitoje byloje, susijusioje su Portugalijos PVM(7), Teisingumo Teismas pripažino prašymą priimti prejudicinį sprendimą nepriimtiniu dėl, be kita ko, nepakankamo nacionalinės teisės apibūdinimo, nors nacionalinės teisės nuostatos ir buvo pateiktos priede. Šioje byloje nutartis dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nepateikia nei nuostatos teksto, nei jos pradinės redakcijos, nei vėliau priimtų pakeitimų.

20. Kitas prejudicinių klausimų priimtumo kriterijus yra reikalavimas, kad sprendimuose dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikiama informacija ne tik leistų Teisingumo Teismui pateikti naudingus atsakymus, bet taip pat suteiktų valstybių narių vyriausyboms bei kitoms suinteresuotosioms šalims galimybę pateikti pastabas pagal Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį. Iš tikrųjų užtikrinti šios galimybės išsaugojimą, atsižvelgiant į tai, kad pagal minėtą nuostatą suinteresuotosioms šalims pateikiami tik sprendimai dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, priklauso Teisingumo Teismui(8).

21. Tačiau reikia pabrėžti, kad šioje byloje, nepaisant teisinio klausimo, kuris yra jos dalykas, svarbos, nė viena valstybė narė, išskyrus suinteresuotąją, nepateikė pastabų. Tai reiškia, kad nutartyje pateikti prašymai priimti prejudicinį sprendimą, apie kuriuos buvo pranešta kitoms valstybėms narėms, nenurodoma pakankamai informacijos.

22. Dėl trečiojo prejudicinio klausimo reikia pažymėti, kad jis akivaizdžiai susijęs su PVMK 23 straipsnio, t. y. nacionalinės teisės, išaiškinimu. Toks prašymas yra nepriimtinas pagal pačią EB 234 straipsnio formulę.

23. Paskui reikia atsakyti į klausimą, ar įmanoma performuluoti prejudicinį klausimą taip, kad jis

būtą priimtinas. Prejudicinį klausimą būtų galima performuluoti taip, kad juo prašoma išaiškinti Šeštosios direktyvos 19 straipsnį, ir ypač sąvoką „apyvarta“.

24. Šiuo atžvilgiu vis dėlto kyla klausimas, ar tai nėra prašymas pateikti nuomonę bendro pobūdžio klausimu. Iš tiesų pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką tokio tipo prašymas negali būti prejudicinio sprendimo procedūros pagal EB 234 straipsnį dalykas(9).

25. Kita vertus, jeigu prejudiciniais klausimais siekiama, kad būtų išspręsta konkreči nacionalinio teismo nagrinėjama byla, toks prašymas taip pat nepriimtinas, nes vadovaujantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika pagal EB 234 straipsnio procedūrą, grindžiamą griežtu nacionalinio teismo ir Teisingumo Teismo kompetencijos atskyrimu, bet koks nagrinėjamų faktinių aplinkybių vertinimas priskirtinas nacionalinio teismo kompetencijai(10).

26. Taigi Teisingumo Teismas nėra kompetentingas priimti sprendimą dėl pagrindinės bylos aplinkybių arba nacionaliniais priemonėmis ar aplinkybėmis taikyti Teisingumo Teismo išaiškintus Bendrijos teisės aktus, nes tai priklauso išimtinai nacionalinio teismo kompetencijai. Todėl konkrečiai *Jorge LDA* sandorį vertinimas PVM atžvilgiu reikalauja vertinti faktines aplinkybes, o tai priklauso nacionaliniam teismui(11).

27. Atsižvelgiant į (mano nuomone) griežtą prejudicinį klausimą priimtinumą sąlygą taikymą, nagrinėjamoje byloje (kaip ir to paties nacionalinio teismo ankstesnio prašymo priimti prejudicinį sprendimą atveju(12)) reikia konstatuoti, kad nėra vienas iš prejudicinį klausimą nėra priimtinas.

V – Išvada

28. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui pripažinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą nepriimtiniu.

1 – Originalo kalba: vokiečių.

2 – OL L 145, p. 1, pakeista keletą kartų.

3 – 1984 m. gruodžio 26 d. Įstatyminis dekretas Nr. 394B/84 (*DR*, 1 serija, Nr. 297).

4 – 1986 m. rugpjūčio 20 d. Įstatyminis dekretas Nr. 241/86 (*DR*, 1 serija, Nr. 190).

5 – 1989 m. liepos 20 d. Įstatyminis dekretas Nr. 195/89.

6 – Žr., pavyzdžiui, 2001 m. kovo 13 d. Sprendimas *PreussenElektra* (C-379/98, Rink. p. I-2099, 39 punktas); 2002 m. sausio 22 d. Sprendimas *Canal Satélite Digital* (C-390/99, Rink. p. I-607, 19 punktas);, 2003 m. vasario 27 d. Sprendimas *Adolf Truley* (C-373/00, Rink. p. I-1931, 22 ir paskesni punktai) ir 2004 m. vasario 5 d. Sprendimas *Schneider* (C-380/01, Rink. p. I-0000, 22 punktas).

7 – 2001 m. birželio 11 d. Nutartis *Caves Costa Verde* (C-154/01, OL C 289, p. 8).

8 – 1982 m. balandžio 1 d. Sprendimas *Holdijk ir kt.* (sujungtos bylos 141/81, 142/81 ir 143/81, Rink. p. 1299, 6 punktas); 1995 m. kovo 23 d. Nutartis *Saddik* (C-458/93, Rink. p. I-511, 13 punktas) ir 2000 m. birželio 28 d. Nutartis *Laguillaumie* (C-116/00, Rink. p. I-4979, 24 punktas).

9 – 1995 m. gruodžio 15 d. Sprendimas *Bosman ir kt.* (C-415/93, Rink. p. I-4921, 60 punktas); 2002 m. gruodžio 10 d. Sprendimas *Der Weduwe* (C-153/00, Rink. p. I-11319, 32 punktas); 2003 m. sausio 21 d. Sprendimas *Bacardi-Martini ir Cellier des Dauphins* (C-318/00, Rink. p. I-905, 42 punktas) ir 2003 m. birželio 12 d. Sprendimas *Schmidberger* (C-112/00, Rink. p. I-5659, 32

punktas).

10 – 1979 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Denkavit* (C-36/79, Rink. p. 3439, 12 punktas); 1999 m. spalio 5 d. Sprendimas *Lirussi ir Bizzaro* (C-175/98, Rink. p. I-6881, 37 punktas); 2000 m. birželio 22 d. *Fornasar ir kt.* (C-318/98, Rink. p. I-4785, 31 punktas) ir 2003 m. spalio 16 d. Sprendimas *Traunfellner* (C-421/01, dar nepaskelbtas Rinkinyje, 21 ir paskesni punktai).

11 – 2003 m. gruodžio 4 d. Sprendimas *EVN* (C-448/01, dar nepaskelbtas Rinkinyje, 59 punktas).

12 – Dėl nepriimtimumo taip pat žr. 2001 m. lapkričio 22 d. Nutartį *DAFSE* (C-223/00, dar nepaskelbta Rinkinyje, OL C 84, 2002, p. 32).