

ENERĢLADVOKĀTES KRISTĪNES ŠTIKSAS-HAKLAS [CHRISTINE STIX-HACKL]
SECINĀJUMI,

sniegti 2004. gada 16. decembrī (1)

Lieta C-536/03

António Jorge LDA

pret

Fazenda Pública

[Supremo Tribunal Administrativo (Portugāle) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu]

Pievienotās vārtības nodoklis – Priekšnodoklis – Darījumi ar nekustamo īpašumu – Apliekamiem darījumiem un atbrīvotiem darījumiem vienlaicīgi izmantotas preces un pakalpojumi – Dažas atskaitīšana – Nepabeigti un neapmaksāti pakalpojumi

I – Ievada piezīmes

1. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sesto direktīvu 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vārtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (2) (turpmāk tekstā – “Sesto direktīva”) un tieši par priekšnodokļa atskaitīšanu. Prejudiciālie jautājumi konkrēti attiecas uz vāli nepabeigtu darbu, kas vāli nav nonākuši tirgū un par kuriem vāli nav saņemta samaksa, vārā iemšanu.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Kopienas tiesības

2. Par priekšnodokļa atskaitīšanas tiesībām Sesto direktīvas 17. panta 5. punkts paredz:

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

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

Dalībvalstis tomēr var:

- atļaut nodokļa maksātājam noteikt šādu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei ar noteikumu, ka katrai nozarei ir atsevišķa uzskaitē;
- likt nodokļa maksātājam noteikt šādu daļu katrai savas uzņēmējdarbības nozarei un veikt

atsevišķu uzskaiti katrai nozare;

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

d) ataut vai likt nodokļa maksājumu veikt atskaitīšanu saskaņā ar pirmajā apakšpunktā noteiktajiem noteikumiem par visām tajā minētajām precēm un pakalpojumiem;

e) noteikt, ka gadījumā, ja pievienotās vērtības nodoklis, kas nodokļa maksātajam nav atskaitāms, ir nenozīmīgs, to uzskata par nulli.”

3. Sestās direktivas 19. pants ir izteikts šādi:

“Atskaitāms daļas aprēķināšana

1. Daļa, kas atskaitāma atbilstīgi 17. panta 5. punkta pirmajai daļai, veido daļskaitlis:

– par kura skaitījumu ņem kopā gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis ir atskaitāms atbilstīgi 17. panta 2. un 3. punktam,

– par kura saucēju ņem kopā gada apgrozījuma summu bez pievienotās vērtības nodokļa, kura attiecināma uz darījumiem, kas iekārtoti skaitījuma, un uz darījumiem, par kuriem pievienotās vērtības nodoklis nav atskaitāms. Daļbvalstis var iekārtot saucēju ar subsīdiu summu, izņemot tās, kas aprakstītas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā.

Šo daļu nosaka ik gadu, fiksā procentos un noapaļo līdz ciparam, kas nepārsniedz nākamā vienību.

2. Neatkarīgi no 1. punkta noteikumiem no atskaitāms daļas aprēķināšanai izslēdz apgrozījuma summas, kuras attiecināmas uz tūdu ražošanas līdzekļu piegādi, ko nodokļa maksātājs lieto savam uzņēmējdarbības vajadzībām. Izslēdz arī apgrozījuma summas, kuras attiecināmas uz 13. panta B daļas d) punktā aprakstītajiem darījumiem, ciktāl tie ir gadījuma rakstura darījumi, kā arī uz gadījuma rakstura nekustamo īpašumu un finansiāliem darījumiem. Ja daļbvalstis steno 20. panta 5. punktā paredz to iespēju nepieprasīt pielikojumu par ražošanas līdzekļiem, tās var ražošanas līdzekļu atsavināšanu iekārtot atskaitāms daļas aprēķināšanā.

3. Pagaidu daļa gadam ir tā, kura aprēķināta, pamatojoties uz iepriekšējā gada darījumiem. Ja nav šādu darījumu, uz ko atsaukties, vai ja to apjoms bijis nenozīmīgs, atskaitāmo daļu nodokļu iestāžu uzraudzībā provizorisks nosaka nodokļa maksātājs, balstoties uz savām prognozēm. Tomēr daļbvalstis var saglabāt savus pastāvīgos noteikumus.

Atskaitījumu, kas veikts, balstoties uz šādu provizorisku daļu, pielāgo, kad nākamā gada laikā nosaka galīgo daļu.”

B – Valsts tiesības

4. Portugālē šo jautājumu regulē Pievienotās vērtības nodokļa kodekss (3) (turpmāk tekstā – “PVNK”), it īpaši tā 23. pants, kas regulē priekšnodokļa atskaitīšanu. Attiecībā uz nekustamo īpašumu šajā pantā noteiktā kārtībā ir papildināta ar vīlīk pieņemta likumdošanas dekrēta 5. pantu (4). Tikai no atbildēm kļūst skaidrs, ka PVNK 23. pantu ietekmē vīlī viens tiesību akts. (5)

5. Saskaņā ar Portugāles tiesību aktiem, ko piemēro valsts nodokļu administrācija, atskaitāms

da?as noteikšanai izmantojam? da?skait?a sauc?j? ir j?ieskaita ar? gada beig?s nepabeigto darbu v?rt?ba.

III – Fakti, pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

6. *Ant?nio Jorge Lda* (turpm?k tekst? – “*Jorge Lda*”) ir sabiedr?ba, kas darbojas b?vniec?bas jom?, turkl?t t? nodarbojas ar publisku un priv?tu b?vdarbu l?gumu izpildi, k? ar? ?ku un zemes gabalu pirkšanu un p?rdošanu. *Jorge Lda* maks? pievienot?s v?rt?bas nodokli, no k? t? ir atbr?vota par ?ku p?rdošanu, bet ne par b?vdarbiem.

7. Saska?? ar l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu laik? no 1994. l?dz 1997. gadam *Jorge Lda* sniedza pakalpojumu (b?vdarbu l?gumu izpilde), kas tai deva ties?bas atskait?t pievienot?s v?rt?bas nodokli, kas tika piem?rots noteiktiem pirkumiem un apgroz?jumam (p?rdošanai paredz?tu objektu b?vniec?ba), kuriem ?ie atskait?jumi nav piem?rojami. ?ajos gados ap 50 % no t?s apgroz?juma veidoja nekustamo ?pa?umu b?vdarbu l?gumi, attiec?b? uz kuriem 5 % no pievienot?s v?rt?bas nodok?a tika samaks?ti un 16 % vai attiec?gi 17 % tika atskait?ti. Par 20 % no apgroz?juma tika samaks?ti nodok?i 16 % vai attiec?gi 17 % apm?r?. P?r?jais apgroz?jums attiec?s uz no pievienot?s v?rt?bas nodok?a atbr?votiem apgroz?jumiem, kas nedod atskait?šanas ties?bas.

8. Nodok?u p?rbaudes gait? kompetentais dienests cita starp? konstat?ja:

- gr?t?bas noteikt visp?r?j?s izmaksas, ko *Jorge Lda* ir atskait?jusi, lai gan ieg?des bija paredz?tas gan no nodok?iem atbr?votajam, gan ar nodokli apliekamajam sektoram;
- nekustam? ?pa?uma ieg?de ietilpst ar pievienot?s v?rt?bas nodokli apliekamaj? sektor? (nodokli var atskait?t), turkl?t da?a no ?o nekustamo ?pa?umu amortiz?cijas summas gada beig?s tika sadal?ta vai pieskait?ta no nodok?iem atbr?voto darb?bu sektoram.

9. T? k? *Jorge Lda* bija atskait?jusi visas visp?r?j?s izmaksas, nodok?u administr?cija pras?ja samaks?t da?u, no kuras atskait?šanu nevar veikt, kop? ar nokav?juma procentiem.

10. *Jorge Lda* c?la pras?bu par ??di noteiktiem nodok?iem.

11. Pr?va b?t?b? attiecas uz j?dziena “dar?jums” Sestaj? direkt?v? interpret?ciju un, proti, jaut?jumu, vai nodok?u administr?cija bija ties?ga ?emt v?r? ar? nepabeigtos darbus, kas v?l nav non?ku?i tirg?.

12. Lai noskaidrotu ?o juridisko probl?mu, kas saist?ta ar Sest?s direkt?vas interpret?ciju, *Supremo Tribunal Administrativo* [Augst?k? administrat?v? tiesa] uzdeva Tiesai ??dus prejudici?lus jaut?jumus:

1) K? ir j?interpret? Padomes 1977. gada 17. maija Sest?s direkt?vas (77/388/EEK) 19. pants?

2) Vai PVNK 23. panta 4. punkts ir sader?gs ar min?to noteikumu, ja to interpret? t?d?j?di, ka, ja nodok?u maks?t?js ir uz??mums, kas ir iesaist?ts nekustam? ?pa?uma dar?jumos un veic darbus divos darb?bas virzienos, no kuriem viens ir p?rdošanai paredz?tu ?ku b?vniec?ba (atbr?vota no PVN) un otrs – publisko b?vdarbu l?gumi (kam piem?ro PVN), lai apr??in?tu PVN, ko ?is nodok?u maks?t?js ir samaks?jis, ieg?d?joties preces un pakalpojumus, kas paredz?ti ab?m darb?b?m, atskait?mo da?u vai procentus, apr??ina da?skait?a sauc?j? ir j?iek?auj ne tikai gada apgroz?jums, bet ar? katra gada beig?s v?l nepabeigto darbu [kas v?l tiek veikti] v?rt?ba, kas v?l nav non?ku?i tirg? un par kuriem nek?da samaksa, pilna vai da??ja, nav sa?emta?

3) Vai tas ir j?interpret? t?d?j?di, ka sauc?js ietver tikai apgroz?jumu?

IV – Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

13. ?emot v?r? tr?s prejudici?lo jaut?jumu saturu un formul?jumu, ir j?p?rbauda to pie?emam?ba.

14. Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru t? var noraid?t valsts tiesas l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, ja l?gtajai Kopienu ties?bu interpret?cijai ac?mredzami nav nek?da sakara ar realit?ti vai pamata pr?vas priekšmetu, ja probl?ma ir tikai varb?t?ja vai ja Tiesas r?c?b? nav faktisku vai juridisku zi?u, kas ir nepieciešamas, lai atbilstoši atbild?tu uz uzdoto jaut?jumu (6).

15. Ar pirmo prejudici?lo jaut?jumu gan tiek l?gts interpret?t Kopienu ties?bu normu, ta?u tas ir tik visp?r?gi formul?ts, ka nav iesp?jams sniegt konkr?tu atbildi.

16. Otrais prejudici?lais jaut?jums turpretim ir saist?ts ar Tiesas daudzkr?tu apl?kotu probl?mu. Proti, š? prejudici?l? jaut?juma priekšmets ir valsts ties?bu, prec?z?k, PVNK 23. panta 4. punkta, sader?ba ar direkt?vas normu. Tom?r valsts ties?bu un Kopienu ties?bu sader?gums nevar b?t prejudici?la nol?muma proced?ras priekšmets.

17. Turkl?t l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ir ierobežota inform?cija par valsts ties?b?m, ?paši par PVNK 23. panta tekstu.

18. L?dz ar to rodas šaubas, vai l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilst Tiesas judikat?ras pras?b?m, saska?? ar kuru ar? valsts ties?bas ir j?atspogu?o pietiekam? apm?r?, lai var?tu sniegt noder?gu atbildi.

19. Turkl?t Tiesa cit? liet? par Portug?les pievienot?s v?rt?bas nodokli (7) atzina l?gumu par prejudici?la jaut?juma uzdošanu par nepie?emamu nepietiekama valsts ties?bu atainojuma d??, lai gan valsts ties?bu normas bija pievienotas pielikum?. Bet šaj? liet? l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu nav ne normas s?kotn?j?s redakcijas teksta, ne ar? p?c tam pie?emto groz?jumu teksta.

20. V?l viens prejudici?lo jaut?jumu pie?emam?bas krit?rijs ir pras?ba, lai l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu ietvert?s zi?as ne tikai ?autu Tiesai sniegt noder?gu atbildi, bet ar? dotu iesp?ju dal?bvalstu vald?b?m un cit?m ieinteres?taj?m person?m izteikt rakstveida apsv?rumus saska?? ar Tiesas stat?tu 23. pantu. Proti, Tiesai ir j?piev?rš uzman?ba tam, lai š? iesp?ja tiktu nodrošin?ta, ?emot v?r? to, ka saska?? ar šo noteikumu ieinteres?taj?m person?m tiek pazi?ots vien?gi l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu (8).

21. Bet ir j?nor?da ar?, ka, neskatoties uz pamat? esoš? juridisk? jaut?juma noz?mi, šaj? liet? savu nost?ju ir paudusi tikai attiec?g? dal?bvalsts. Tas nor?da uz to, ka cit?m dal?bvalst?m pazi?otais l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu nesatur pietiekamu inform?ciju.

22. Par trešo prejudici?lo jaut?jumu ir j?paskaidro, ka tas ac?mredzami attiecas uz PVNK 23. panta, t?tad valsts ties?bu, interpret?ciju. Š?das pras?bas nepie?emam?ba tieši izriet no EKL 234. panta teksta.

23. Jaut?jums ir tikai par to, vai prejudici?lo jaut?jumu nevar t? p?rformul?t, lai tas b?tu pie?emams. To b?tu iesp?jams p?rformul?t t?, ka ar to tiek pras?ta Sest?s direkt?vas 19. panta, ?paši j?dziena “dar?jums”, interpret?cija.

24. Saist?b? ar šo rodas jaut?jums, vai šaj? gad?jum? neb?tu runa par l?gumu sniegt visp?r?ju atzinumu. Katr? zi?? saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru š?ds l?gums nevar b?t l?guma

sniegt prejudiciālu nolikumu priekšmets saskaņā ar EKL 234. pantu (9).

25. Ja turpretim prejudiciālo jautājumu mērķis ir atrisināt valsts tiesai piekritīgo konkrēto strīdu, ar šāds līgums nav pieņemams, jo saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru procesā saskaņā ar EKL 234. pantu, kurš ir balstīts uz skaidru uzdevumu sadali starp valsts tiesu un Tiesu, konkrēta lietas apstākļu izvērtēšana ir iesniedzējtiesas kompetencē (10).

26. Līdz ar to Tiesa nav kompetenta lemt par pamata prasas pamatā esošajiem faktiem vai piemērot tās interpretācijas Kopienas tiesību normas valsts pasākumiem vai konkrētās lietas apstākļiem, jo tas atrodas ekskluzīvā iesniedzējtiesas kompetencē. Tādējādi *Jorge Lda* atsevišķo darījumu novērtēšana pievienotās vērtības nodokļa aspektā prasa faktu izvērtēšanu, kas ir valsts tiesas kompetencē (11).

27. Saskaņā ar – jātēst – šauri piemērojamiem prejudiciālu jautājumu pieņemamības nosacījumiem ir jākonstatē, ka šajā lietā līdzīgi kā iepriekš šīs pašas valsts tiesas iesniegta līguma sniegt prejudiciālu nolikumu gadījumā (12) neviens no prejudiciālajiem jautājumiem nav pieņemams.

V – Secinājums

28. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, iesaku Tiesai atzīt līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu par nepieņemamu.

1 – Oriģinālvakoda – vācu.

2 – OV L 145, 1. lpp., vairākkārt grozīts.

3 – 1984. gada 26. decembra likumdošanas dekrēts Nr. 394/B/84 (*DR*, A sērija, Nr. 297).

4 – 1986. gada 20. augusta likumdošanas dekrēts Nr. 241/86 (*DR*, A sērija, Nr. 190).

5 – 1989. gada 20. jūlija likumdošanas dekrēts Nr. 195/89.

6 – Šajā sakarā skat. 2001. gada 13. marta spriedumu lietā C-379/98 *PreussenElektra* (*Recueil*, I-2099. lpp., 39. punkts), 2002. gada 22. janvāra spriedumu lietā C-390/99 *Canal Satélite Digital* (*Recueil*, I-607. lpp., 19. punkts), 2003. gada 27. februāra spriedumu lietā C-373/00 *Adolf Truley* (*Recueil*, I-1931. lpp., 22. un turpmākie punkti) un 2004. gada 5. februāra spriedumu lietā C-380/01 *Schneider* (*Recueil*, I-1389. lpp., 22. punkts).

7 – 2001. gada 11. jūlija rēkojums lietā C-154/01 *Caves Costa Verde* (Krājums nav publicēts, OV 2001, C 289, 8. lpp.).

8 – 1982. gada 1. aprīļa spriedums apvienotajās lietās 141/81, 142/81 un 143/81 *Holdijk u.c.* (*Recueil*, 1299. lpp., 6. punkts) un 1995. gada 23. marta rēkojums lietā C-458/93 *Saddik* (*Recueil*, I-511. lpp., 13. punkts), un 2000. gada 28. jūnija rēkojums lietā C-116/00 *Laguillaumie* (*Recueil*, I-4979. lpp., 24. punkts).

9 – 1995. gada 15. decembra spriedums lietā C-415/93 *Bosman* (*Recueil*, I-4921. lpp., 60. punkts), 2002. gada 10. decembra spriedums lietā C-153/00 *Der Weduwe* (*Recueil*, I-11319. lpp., 32. punkts), 2003. gada 21. janvāra spriedums lietā C-318/00 *Bacardi-Martini* un *Cellier des Dauphins* (*Recueil*, I-905. lpp., 42. punkts) un 2003. gada 12. jūnija spriedums lietā C-112/00 *Schmidberger* (*Recueil*, I-5659. lpp. 32. punkts).

10 – 1979. gada 15. novembra spriedums lietā 36/79 *DenkavitFuttermittel* (*Recueil*, 3439. lpp., 12.

punkts), 1999. gada 5. oktobra spriedums apvienotajās lietās C-175/98 un C-177/98 *Lirussi un Bizzaro* (*Recueil*, I-6881. lpp., 37. punkts), 2000. gada 22. jūnija spriedums lietā C-318/98 *Fornasar u.c.* (*Recueil*, I-4785. lpp., 31. punkts) un 2003. gada 16. oktobra spriedums lietā C-421/01 *Traunfellner* (*Recueil*, I-11941. lpp., 21. un turpmākie punkti).

11 – 2003. gada 4. decembra spriedums lietā C-448/01 *EVN un Wienstrom* (*Recueil*, I-14527. lpp., 59. punkts).

12 – Par nepieņemamu skat. arī 2001. gada 22. novembra rīkojumu lietā C-223/00 *Partex* (Krājums nav publicēts, OV 2002, C 84, 32. lpp.).