ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)
της 26ης Μαΐου 2005 *

Στην υπόθεση C-536/03,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, την οποία υπέβαλε το Supremo Tribunal Administrativo (Πορτογαλία) με απόφαση της 26ης Νοεμβρίου 2003, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 22 Δεκεμβρίου 2003, στο πλαίσιο της δίκης:

António Jorge L^da^

κατά

Fazenda Pública,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους C. W. A. Timmermans, πρόεδρο τμήματος, R. Silva de Lapuerta (εισηγήτρια), J. Makarczyk, P. Küris και Γ. Αρέστη, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η πορτογαλική.

γενική εισαγγελέας: C. Stix-Hackl
γραμματέας: R. Grass

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Πορτογαλική Δημοκρατία, εκπροσωπούμενη από τον L. Fernandes,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal και την A. M. Alves Vieira,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις παρατηρήσεις της κατά τη συνεδρίαση της 16ης Δεκεμβρίου 2004,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 19 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών

— Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), σε σχέση με τον καθορισμό της εκτάσεως του δικαιώματος εκπτώσεως από τον φόρο που καταβάλλεται επί των εισροών κατά την άσκηση της δραστηριότητας της κατασκευής ακινήτων.

2 Η αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο εφέσεως που άσκησε, ενώπιον του Supremo Tribunal Administrativo (Ανώτατου Διοικητικού Δικαστηρίου) της Πορτογαλικής Δημοκρατίας, η εταιρία António Jorge L^{da} κατά των πορτογαλικών αρχών, σχετικά με την εκκαθάριση πρόσθετου φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) και τόκων υπερημερίας για τα έτη 1994 έως 1997.

Το νομικό πλαίσιο

Η κοινοτική κανονιστική ρύθμιση

3 Το άρθρο 10 της έκτης οδηγίας έχει ως εξής:

«1. Θεωρούνται ως:

α) γενεσιουργός αιτία του φόρου: το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος·

β) απαιτητό του φόρου: το κατά νόμον δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, προς πληρωμή του φόρου εκ μέρους του υποχρέου, έστω και αν η πληρωμή αυτή δύναται να ανασταλεί.

2. Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών. [...]

Εντούτοις, σε περίπτωση τμηματικών καταβολών έναντι λογαριασμού προ της παραδόσεως αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της εισπράξεως, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού.»

4 Το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας, με τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση», προβλέπει τα εξής:

«1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.

[...]

5. Όσον αφορά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιούνται από υποκείμενον στον φόρο για την ταυτόχρονη πραγματοποίηση τόσο πράξεων αναφερομένων στις παραγράφους 2 και 3, οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση όσο και πράξεων οι οποίες δεν παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση, η έκπτωση γίνεται μόνο για το μέρος του ΦΠΑ το οποίο αναλογεί στο ποσό που αντιστοιχεί στις πράξεις της πρώτης κατηγορίας.

Η αναλογία αυτή καθορίζεται για το σύνολο των πράξεων που πραγματοποιούνται από τον υποκείμενο στον φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 19.»

5 Το άρθρο 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, παρέχει επίσης στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να επιτρέπουν ή να υποχρεώνουν τους υποκειμένους στον φόρο να εφαρμόζουν κριτήρια διαφορετικά από αυτό του άρθρου 19.

6 Το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας με τίτλο «Υπολογισμός της αναλογίας της εκπτώσεως» έχει ως εξής:

«1. Η αναλογία εκπτώσεως που προβλέπεται από το άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, προκύπτει από το κλάσμα που περιλαμβάνει:

— στον αριθμητή το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, άνευ ΦΠΑ, που αναφέρεται στις πράξεις οι οποίες δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση, σύμφωνα με το άρθρο 17, παράγραφοι 2 και 3,

— στον παρονομαστή το συνολικό ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, άνευ ΦΠΑ, που αναφέρεται στις πράξεις που περιλαμβάνονται στον αριθμητή, καθώς και στις πράξεις που δεν δημιουργούν δικαίωμα προς έκπτωση. Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να συνυπολογίζουν στον παρονομαστή το ποσό των επιδοτήσεων, πλην των προβλεπομένων από το άρθρο 11 υπό Α, παράγραφος 1, στοιχείο α'.

Η αναλογία καθορίζεται επί ετήσιας βάσεως, εκφράζεται σε ποσοστό επί τοις εκατό και στρογγυλοποιείται σε αριθμό που δεν υπερβαίνει τη μονάδα.

2. Κατά παρέκκλιση [από την παράγραφο] 1, δεν λαμβάνεται υπόψη, για τον υπολογισμό της αναλογίας εκπτώσεως, το ποσό του κύκλου εργασιών που αναφέρεται στις παραδόσεις αγαθών επενδύσεως, χρησιμοποιουμένων από τον υποκείμενο στον φόρο στην επιχείρησή του. Δεν υπολογίζεται, επίσης, το ποσό του κύκλου εργασιών, το οποίο αναφέρεται σε παρεπόμενες πράξεις επί ακινήτων ή χρηματοδοτικές, ή στις πράξεις που προβλέπονται από το άρθρο 13, υπό Β, περίπτωση δ', όταν πρόκειται για παρεπόμενες πράξεις. [...]»

Η εθνική κανονιστική ρύθμιση

7 Στην Πορτογαλία, τα σχετικά με τον ΦΠΑ ζητήματα ρυθμίζονται με τον κώδικα περί ΦΠΑ (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, στο εξής: CIVA), που έχει θεσπιστεί με το νομοθετικό διάταγμα υπ' αριθ. 394Β/84, της 26ης Δεκεμβρίου 1984 (*Diário da República*, σειρά Α, αριθ. 297).

8 Το άρθρο 23 του CIVA έχει ως εξής:

«1. Όταν, κατά την άσκηση της δραστηριότητάς του, ο υποκείμενος στον φόρο προβαίνει σε μεταβιβάσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, μέρος των οποίων δεν παρέχει δικαίωμα προς έκπτωση, ο φόρος επί των αγορών εκπίπτει μόνον κατά το ποσοστό που αντιστοιχεί στο ετήσιο ποσό των πράξεων που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση.

2. Ανεξαρτήτως των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, ο υποκείμενος στον φόρο μπορεί να εκπέσει τον φόρο ανάλογα με τον πραγματικό προορισμό του συνόλου ή μέρους των χρησιμοποιούμενων αγαθών ή υπηρεσιών, υπό την επιφύλαξη ότι ο γενικός διευθυντής της Εφορίας μπορεί να του επιβάλει ειδικούς όρους ή να διακόψει τη διαδικασία αυτή αν διαπιστωθούν σημαντικές φορολογικές στρεβλώσεις.

3. Οι φορολογικές αρχές μπορούν να υποχρεώσουν τον υποκείμενο στον φόρο να ενεργήσει σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο:

α) όταν ασκεί χωριστές οικονομικές δραστηριότητες·

β) όταν η εφαρμογή της διαδικασίας της παραγράφου 1 οδηγεί σε σημαντικές φορολογικές στρεβλώσεις.

4. Το μνημονευόμενο στην παράγραφο 1 ποσοστό εκπτώσεως προκύπτει από κλάσμα με αριθμητή το ετήσιο ποσό, άνευ φόρου, των μεταβιβάσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση δυνάμει των άρθρων 19 και 20, παράγραφος 1, και με παρανομαστή το ετήσιο ποσό, άνευ φόρου, όλων των πράξεων του υποκειμένου στον φόρο, περιλαμβανομένων των πράξεων που απαλλάσσονται ή δεν υπόκεινται στον φόρο και, ειδικότερα, των επιδοτήσεων που δεν υπόκεινται στον φόρο, εξαιρουμένων των επιδοτήσεων εξοπλισμού.

5. Εντούτοις, για τον προβλεπόμενο στην προηγούμενη παράγραφο υπολογισμό δεν λαμβάνεται υπόψη το πάγιο ενεργητικό που έχει χρησιμοποιηθεί για τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως ούτε οι πράξεις που αφορούν ακίνητα ή οι χρηματοοικονομικές πράξεις που έχουν παρεπόμενο χαρακτήρα σε σχέση με τη δραστηριότητα που ασκεί ο υποκείμενος στον φόρο [...]»

9 Το νομοθετικό διάταγμα 241/86, της 20ής Αυγούστου 1986 (*Diário da República*, σειρά Α, αριθ. 190) συμπλήρωσε, μεταγενέστερα, το σύστημα του CIVA σχετικά με τη δραστηριότητα παραδόσεως ακινήτων.

10 Το άρθρο 5 του εν λόγω νομοθετικού διατάγματος έχει ως εξής:

«1. Η έκπτωση του φόρου επί ακινήτου ή αυτόνομου μέρους του υπολογίζεται με τη μέθοδο του πραγματικού προορισμού όλων των χρησιμοποιούμενων αγαθών και υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23, παράγραφος 2, του [CIVA].

2. Αν η αρμόδια για τους άμεσους και έμμεσους φόρους γενική διεύθυνση κρίνει ακατάλληλα τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για να διαπιστωθεί ο πραγματικός προορισμός, ορίζει διαφορετικά κριτήρια και ενημερώνει σχετικά τον φορολογούμενο αναφέροντας τους λόγους που οδήγησαν στην έκδοση της συγκεκριμένης αποφάσεως.»

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

11 Η εταιρία António Jorge L[da] (στο εξής: António Jorge), με έδρα το Santarém (Πορτογαλία), προσέβαλε ενώπιον του Supremo Tribunal Administrativo την απόφαση του Tribunal Tributário de Primeira Instância de Santarém (πρωτοβάθμιου φορολογικού δικαστηρίου του Santarém), το οποίο είχε δεχθεί μερικώς την προσφυγή που είχε ασκήσει η εν λόγω εταιρία κατά της πράξεως εκκαθαρίσεως πρόσθετου ΦΠΑ και τόκων υπερημερίας για τα έτη 1994 έως 1997.

12 Τα πραγματικά περιστατικά, όπως εκτέθηκαν με την πρωτόδικη απόφαση, έχουν ως εξής:

«1. Για τα έτη 1994 έως 1997 [...] η [António Jorge] υπέκειτο στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων (γενικό καθεστώς) και εντασσόταν, για την επιβολή του ΦΠΑ, στο κανονικό καθεστώς [...].

2. Σύμφωνα με την υπηρεσιακή εντολή υπ' αριθ. 9097 της 5ης Σεπτεμβρίου 1996, η [António Jorge] υπεβλήθη σε φορολογικό έλεγχο, μετά το πέρας του οποίου καταρτίστηκε, στις 26 Ιουνίου 1997, η έκθεση που έχει επισυναφθεί [...] στη δικογραφία της κύριας δίκης.

3. Κατόπιν της καταρτίσεως της ως άνω εκθέσεως, οι υπηρεσίες φορολογικού ελέγχου της περιφέρειας του Santarém κατέληξαν, ως προς τον ΦΠΑ, στα εξής:

— υφίστανται δυσχέρειες ως προς τον ακριβή προσδιορισμό του ποσού του φόρου που κακώς αφαιρέθηκε ως εμπίπτον στα «γενικά έξοδα», δεδομένου ότι η εφεσείουσα εξέπεσε το συνολικό ποσό, ενώ οι αγορές της προορίζονταν αφενός για τομέα απαλλασσόμενο από τον φόρο και αφετέρου για τομέα για τον οποίο οφειλόταν φόρος·

— κατά την αγορά στοιχείων του παγίου ενεργητικού, αυτά θεωρούνται ως προοριζόμενα για τομέα στον οποίο επιβάλλεται ΦΠΑ (από τον οποίο χωρεί απαλλαγή), καθότι μέρος του ποσού της αποσβέσεως των στοιχείων αυτών χρησιμοποιείται σε περισσότερους του ενός τομείς ή καταλογίζεται, στο τέλος του οικονομικού έτους, σε τομέα δραστηριότητας απαλλασσόμενο από τον ΦΠΑ·

[...]

4. Σύμφωνα με τα όσα διαπιστώθηκαν και περιγράφηκαν στο σημείο 3, ο εμπειρογνώμων που πραγματοποίησε τον έλεγχο προσδιόρισε το ποσό του ΦΠΑ από το οποίο, κατά τη γνώμη του, κακώς εξέπεσε η [António Jorge], κατά παράβαση του άρθρου 23 του [CIVA] και βάσει "εγγράφων που δεν είχαν τον απαιτούμενο από τον νόμο τύπο", καθώς και το ποσό του φόρου που δεν είχε εξοφληθεί.

[...]

8. Κατά τη διάρκεια των ετών 1994 έως 1997, [...] η [António Jorge] παρέσχε υπηρεσίες (συνάψεις συμβάσεων δημοσίων έργων) που της παρείχαν δικαίωμα προς έκπτωση από τον ΦΠΑ με τον οποίο είχε επιβαρυνθεί για αγορές και κατασκευαστικές εργασίες υποκείμενες στον SISA [φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων που έχει πλέον καταργηθεί], για τις οποίες δεν υφίστατο δικαίωμα προς έκπτωση.

9. Κατά το ίδιο χρονικό διάστημα, περίπου το 50 % του κύκλου εργασιών της αφορούσε τη σύναψη συμβάσεων για την κατασκευή ακινήτων για συνεταιρισμούς κατασκευής κατοικιών και για οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, για τις οποίες κατέβαλε ΦΠΑ 5 % και εξέπεσε 17 % (16 % το 1994), ενώ για το 20 % περίπου του κύκλου εργασιών της κατέβαλε ΦΠΑ με συντελεστή 17 % (16 % το 1994), ενώ το υπόλοιπο αφορούσε πράξεις υποκείμενες στον φόρο μεταβιβάσεως ακινήτων, σε μη φορολογητέες πράξεις και σε πράξεις για τις οποίες δεν υφίστατο δικαίωμα εκπτώσεως από τον φόρο.»

13 Προς στήριξη της εφέσεώς της ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, η António Jorge προέβαλε ζήτημα ερμηνείας του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας.

14 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Supremo Tribunal Administrativo αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Υπό ποία έννοια πρέπει να ερμηνευθεί το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 (77/388/ΕΟΚ);

2) Είναι το άρθρο 23, παράγραφος 4, του [CIVA] σύμφωνο με την προαναφερθείσα διάταξη όταν αυτή ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι, στην περίπτωση που

ο φορολογούμενος είναι επιχείρηση που δραστηριοποιείται στον τομέα των ακινήτων, πραγματοποιώντας εργασίες σε δύο τομείς, ήτοι αφενός στον τομέα της κατασκευής κτιρίων προς πώληση (όπου χωρεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ) και αφετέρου στη σύναψη συμβάσεων δημοσίων έργων (όπου επιβάλλεται ΦΠΑ), πρέπει, για τον υπολογισμό του ποσοστού του εκπεστέου ΦΠΑ ή του ποσοστού του ΦΠΑ επί αγαθών και υπηρεσιών με τον οποίο επιβαρύνθηκε ο εν λόγω φορολογούμενος για αμφότερους τους τομείς, ο παρανομαστής του σχετικού κλάσματος να περιλαμβάνει, εκτός από τον ετήσιο κύκλο εργασιών, την αξία των κατασκευών οι οποίες δεν έχουν ολοκληρωθεί στο τέλος του έτους, δεν έχουν ακόμη διατεθεί στην αγορά και των οποίων η αξία δεν έχει τιμολογηθεί ολικώς ή μερικώς;

3) Ή πρέπει η εν λόγω διάταξη να ερμηνεύεται υπό την έννοια ότι ο εν λόγω παρανομαστής περιλαμβάνει μόνον τον κύκλο εργασιών;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί της διατυπώσεως των ερωτημάτων

15 Λαμβανομένης υπόψη της διατυπώσεως των ερωτημάτων που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο, επιβάλλεται πρωτίστως να υπομνησθεί ότι, ναι μεν το Δικαστήριο δεν είναι αρμόδιο, κατά το άρθρο 234 ΕΚ, να εφαρμόσει τον κοινοτικό κανόνα σε συγκεκριμένη περίπτωση, ούτε, επομένως, να προβεί σε χαρακτηρισμό μιας διατάξεως του εσωτερικού δικαίου σε σχέση με τον κανόνα αυτό, μπορεί, όμως, στο πλαίσιο της δικαστικής συνεργασίας που καθιερώνει το εν λόγω άρθρο και βάσει των στοιχείων της δικογραφίας, να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο τα στοιχεία ερμηνείας του κοινοτικού δικαίου που θα του ήταν χρήσιμα κατά την εκτίμηση των αποτελεσμάτων μιας διατάξεως (βλ. απόφαση της 20ής Απριλίου 1988, 204/87, Bekaert, Συλλογή 1988, σ. 2029, σκέψη 5).

16 Συναφώς, το Δικαστήριο διατηρεί την ευχέρεια, σε περίπτωση που τα ερωτήματα δεν έχουν διατυπωθεί προσηκόντως ή υπερβαίνουν το πλαίσιο των εξουσιών που του παρέχει το άρθρο 234 ΕΚ, να εξαγάγει, από το σύνολο των στοιχείων που του παρέχει το αιτούν δικαστήριο και ιδίως από το αιτιολογικό της αποφάσεως περί παραπομπής, εκείνα τα στοιχεία του κοινοτικού δικαίου τα οποία, λαμβανομένου υπόψη του αντικειμένου της διαφοράς, χρειάζονται ερμηνεία (βλ. απόφαση της 17ης Ιουνίου 1997, C-105/96, Codiesel, Συλλογή 1997, σ. I-3465, σκέψη 13).

17 Από την αιτιολογία της αποφάσεως περί παραπομπής προκύπτει ότι το Supremo Tribunal Administrativo ζητεί από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, και πιο συγκεκριμένα το ζήτημα «αν, στην περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι επιχείρηση που δραστηριοποιείται στον τομέα των ακινήτων, πραγματοποιώντας εργασίες σε δύο τομείς, ήτοι αφενός στον τομέα της κατασκευής κτιρίων προς πώληση (όπου χωρεί απαλλαγή από τον ΦΠΑ) και αφετέρου στη σύναψη συμβάσεων δημοσίων έργων (όπου επιβάλλεται ΦΠΑ), πρέπει, για τον υπολογισμό του ποσοστού του εκπεστέου ΦΠΑ ή του ΦΠΑ επί αγαθών και υπηρεσιών με τον οποίο επιβαρύνθηκε ο εν λόγω φορολογούμενος για αμφότερους τους τομείς, ο παρανομαστής του σχετικού κλάσματος να περιλαμβάνει, εκτός από τον ετήσιο κύκλο εργασιών, την αξία των κατασκευών οι οποίες δεν έχουν ολοκληρωθεί στο τέλος κάθε έτους, δεν έχουν ακόμη διατεθεί στην αγορά και των οποίων η αξία δεν έχει τιμολογηθεί ολικώς ή μερικώς».

18 Επομένως, το αιτούν δικαστήριο ερωτά αν για την εφαρμογή του άρθρου 19 της έκτης οδηγίας και, ειδικότερα, για τον υπολογισμό του κλάσματος από το οποίο προκύπτει το ποσοστό της προβλεπομένης στο άρθρο 17 της ίδιας οδηγίας εκπτώσεως πρέπει στον παρανομαστή να συνυπολογίζεται η αξία των κατασκευών που δεν έχουν ολοκληρωθεί στο τέλος του έτους, που δεν έχουν ακόμη διατεθεί προς πώληση και των οποίων η αξία δεν έχει τιμολογηθεί ολικώς ή μερικώς.

Παρατηρήσεις που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο

19 Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων και η Πορτογαλική Κυβέρνηση υποστηρίζουν ότι η ερμηνεία κανόνα του εσωτερικού δικαίου βάσει της οποίας στον παρανομαστή του κλάσματος από το οποίο προκύπτει το ποσοστό της εκπτώσεως της αξίας των εκκρεμών εργασιών ενός υποκειμένου στον φόρο κατά την άσκηση των κατασκευαστικών του δραστηριοτήτων δεν συνάδει με το άρθρο 19 της έκτης οδηγίας, στο μέτρο που οι εργασίες αυτές δεν αντιστοιχούν σε πραγματοποιηθείσες από τον υποκείμενο στον φόρο μεταβιβάσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών ή σε άλλες καταστάσεις που να ισοδυναμούν με γενεσιουργό αιτία του απαιτητού του φόρου.

20 Η Πορτογαλική Κυβέρνηση διευκρινίζει, εντούτοις, ότι η θέσπιση από τις εθνικές αρχές κριτηρίου που παρέχει τη δυνατότητα καθορισμού της εκτάσεως της δραστηριότητας της επιχειρήσεως, λαμβάνοντας υπόψη την εναλλαγή της παραγωγής ή την αξία των εκκρεμών εργασιών σε συνάρτηση με τον πραγματικό προορισμό τους, είναι δυνατή κατ' εφαρμογή του άρθρου 17, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της εν λόγω οδηγίας. Η Επιτροπή προβάλλει τη δυνατότητα μεταγενέστερων προσαρμογών, σύμφωνα με το άρθρο 20 της ίδιας οδηγίας.

Εκτίμηση του Δικαστηρίου

21 Εκ προοιμίου επιβάλλεται να υπομνησθεί ότι, όπως έχει κρίνει το Δικαστήριο, το σύστημα των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του οφειλομένου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, οι ίδιες, στον ΦΠΑ (αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2000, C-98/98, Midland Bank,

Συλλογή 2000, σ. I-4177, σκέψη 19, και της 22ας Φεβρουαρίου 2001, C-408/98, Abbey National, Συλλογή 2001, σ. I-1361, σκέψη 24).

22 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι η António Jorge πραγματοποιεί, στο πλαίσιο της οικονομικής της δραστηριότητας, παροχές υπηρεσιών που αντιστοιχούν σε συμβάσεις κατασκευής οικοδομών, υποκείμενες στον ΦΠΑ κατ' εφαρμογή των άρθρων 2, παράγραφος 1, και 6 της έκτης οδηγίας. Η εταιρία αυτή πραγματοποιεί επίσης μεταβιβάσεις ακινήτων που υπόκεινται στον ΦΠΑ δυνάμει των άρθρων 2, παράγραφος 1, και 5 της οδηγίας αυτής, αλλά απαλλάσσονται από αυτόν κατ' εφαρμογή του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', και του παραρτήματος ΣΤ, σημείο 16, της εν λόγω οδηγίας.

23 Εφόσον δεν πρόκειται για τις μνημονευόμενες στο άρθρο 19, παράγραφος 2, τελευταία περίοδος, της έκτης οδηγίας παρεπόμενες πράξεις, οι οποίες δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό του ποσοστού της προβλεπομένης στο άρθρο 17, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας εκπτώσεως, προέχει να καθοριστεί ποιες πράξεις πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ποσοστού αυτού.

24 Το άρθρο 17, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός. Το άρθρο 10, παράγραφος 2, της ίδιας οδηγίας προβλέπει ότι αυτό συμβαίνει κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της παραδόσεως του αγαθού ή της παροχής των υπηρεσιών (απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-400/98, Breitsohl, Συλλογή 2000, σ. I-4321, σκέψη 36). Είναι σημαντικό να υπομνησθεί ότι το άρθρο 10, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας ορίζει το απαιτητό του φόρου ως «το κατά νόμον δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, προς πληρωμή του φόρου εκ μέρους του υποχρέου».

25 Συνεπώς, στο πλαίσιο του συστήματος της έκτης οδηγίας, η γενεσιουργός αιτία του φόρου, το απαιτητό του και η δυνατότητα εκπτώσεως συνδέονται με την πραγματική παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών, εκτός από την περίπτωση τμηματικών καταβολών έναντι λογαριασμού, στην οποία ο φόρος

καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της εισπράξεως. Το άρθρο 19, παράγραφος 1, δεν περιέχει αναφορά που να αποκλείει την εφαρμογή του γενικού αυτού κανόνα στον υπολογισμό του ποσοστού της εκπτώσεως και από το γράμμα της διατάξεως αυτής ουδόλως προκύπτει ότι το σύστημα προβλέπει παρέκκλιση όσον αφορά τον συνυπολογισμό, στον παρανομαστή του κλάσματος που καθιστά δυνατό τον υπολογισμό του ποσοστού εκπτώσεως, των πράξεων που δεν έχουν ακόμη ολοκληρωθεί πλην αυτών για τις οποίες έχουν καταβληθεί προκαταβολές ή έχουν υπολογιστεί τα έξοδα των εργασιών.

26 Κατόπιν τούτων, είναι αντίθετη προς το σύστημα αυτό η θέση ότι, κατά τον καθορισμό του τομέα της εκπτώσεως, μπορούν να ληφθούν υπόψη πράξεις που δεν έχουν ακόμη πραγματοποιηθεί και η μελλοντική υλοποίηση των οποίων δεν είναι βέβαια, ενώ η γενεσιουργός αιτία του φόρου και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα προς έκπτωση εξαρτώνται από την πραγματική υλοποίηση της πράξεως. Στο μέτρο που οι εκκρεμείς εργασίες δεν έχουν τιμολογηθεί από τον υποκείμενο στον φόρο ή για τις οποίες δεν έχουν υπολογιστεί τα έξοδα των εργασιών και δεν έχουν καταβληθεί προκαταβολές, οι πράξεις αυτές δεν συνιστούν μεταβιβάσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών πραγματοποιηθείσες από αυτόν ούτε άλλη κατάσταση που να συνιστά γενεσιουργό αιτία του απαιτητού του φόρου. Ως εκ τούτου, δεν μπορούν να συνυπολογιστούν στον παρανομαστή του μνημονευόμενου στο άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας κλάσματος, για τον υπολογισμό του ποσοστού της εκπτώσεως.

27 Επομένως, στα ερωτήματα που υπέβαλε το αιτούν δικαστήριο πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 19, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας απαγορεύει τον συνυπολογισμό, στον παρανομαστή του κλάσματος από το οποίο προκύπτει το ποσοστό της εκπτώσεως, της αξίας των εργασιών που έχει ξεκινήσει ο υποκείμενος στον φόρο κατά την άσκηση των κατασκευαστικών του δραστηριοτήτων, εφόσον η αξία αυτή δεν αντιστοιχεί σε μεταβιβάσεις αγαθών ή σε παροχές υπηρεσιών που έχουν ήδη ολοκληρωθεί ή για τις οποίες έχουν υπολογιστεί τα έξοδα των εργασιών και/ή έχουν εισπραχθεί προκαταβολές.

Επί των δικαστικών εξόδων

28 Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (δεύτερο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Το άρθρο 19 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, απαγορεύει τον συνυπολογισμό, στον παρανομαστή του κλάσματος από το οποίο προκύπτει το ποσοστό της εκπτώσεως, της αξίας των εργασιών που έχει ξεκινήσει ο υποκείμενος στον φόρο κατά την άσκηση των κατασκευαστικών του δραστηριοτήτων, εφόσον η αξία αυτή δεν αντιστοιχεί σε μεταβιβάσεις αγαθών ή σε παροχές υπηρεσιών που έχουν ήδη ολοκληρωθεί ή για τις οποίες έχουν υπολογιστεί τα έξοδα των εργασιών και/ή έχουν εισπραχθεί προκαταβολές.

(υπογραφές)