# TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS
2005 m. gegužės 26 d.*

Byloje C-536/03

dėl *Supremo Tribunal Administrativo* (Portugalija) 2003 m. lapkričio 23 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2003 m. gruodžio 22 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje,

**António Jorge L$^{da}$**

prieš

**Fazenda Pública,**

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teisėjai R. Silva de Lapuerta (pranešėja), J. Makarczyk, P. Kūris ir G. Arestis,

* Proceso kalba: portugalų.

generalinė advokatė C. Stix-Hackl,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs rašytines pastabas, pateiktas:

— Portugalijos Respublikos, atstovaujamos L. Fernandes,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir A. M. Alves Vieira,

susipažinęs su 2004 m. gruodžio 16 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

## Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145,

p. 1, toliau – Šeštoji direktyva), 19 straipsnio išaiškinimo, kiek jis susijęs su teisės į už pirkimus, vykdant pastatų statybas, sumokėto mokesčio atskaitą apimties nustatymu.

2 Prašymas pateiktas Portugalijos Respublikos *Supremo Tribunal Administrativo* nagrinėjamoje byloje – bendrovė *António Jorge L^da^* prieš Portugalijos valdžios institucijas – dėl papildomo pranešimo apie mokėtiną pridėtinės vertės mokestį (toliau – PVM) ir delspinigius už 1994–1997 metus.

## Teisinis pagrindas

*Bendrijos teisės aktai*

3 Šeštosios direktyvos 10 straipsnis išdėstytas taip:

„1. a) „Apmokestinimo momentas“ – tai įvykis, dėl kurio susidaro apmokestinimui būtinos teisinės sąlygos;

b) mokestis tampa „apskaičiuotinas“, kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojantį įstatymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tą mokestį turi sumokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas.

2. Apmokestinimo momentas įvyksta ir mokestis tampa apskaičiuotinas, kai prekės pristatomos ar paslaugos atliekamos. <...>

Tačiau kai apmokėjimas turi būti atliktas avansu prieš pristatant prekes ar atliekant paslaugas, mokestis tampa apskaičiuotinas apmokėjimo gavimo momentu nuo gautos sumos.“

4 Šeštosios direktyvos 17 straipsnyje „Teisės į atskaitą atsiradimas ir apimtis“ numatyta:

„1. Teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas.

<...>

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 PVM dalis, kuri priskirtina pirmiesiems sandoriams.

Ši dalis turi būti nustatoma visiems apmokestinamojo asmens vykdomiems sandoriams laikantis 19 straipsnio nuostatų."

5 Pagal 17 straipsnio 5 dalies trečiąją pastraipą valstybės narės taip pat gali leisti arba reikalauti, kad apmokestinamasis asmuo taikytų kitus nei 19 straipsnio kriterijus.

6 Šeštosios direktyvos 19 straipsnis „Atskaitos proporcijos apskaičiavimas" išdėstytas taip:

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

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

— vardiklis yra visa skaitiklyje nurodyta metinės apyvartos suma be PVM ir metinės apyvartos iš sandorių, kuriems tenkantis pridėtinės vertės mokestis negali būti atskaitomas, suma. Valstybės narės gali į vardiklį taip pat įtraukti 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 įtraukti sumų, priskirtinų tiekiamoms gamybos priemonėms, kurias apmokestinamasis asmuo naudojo savo verslui. Į apskaičiavimą taip pat neturi būti įtraukiamos 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. <...>"

*Nacionalinės teisės aktai*

7 PVM Portugalijoje reglamentuojamas 1984 m. gruodžio 26 d. Įstatymu 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 išdėstytas taip:

„1. Jei vykdydamas veiklą apmokestinamasis asmuo pristato prekes arba suteikia paslaugas, kurioms tenkančio PVM dalis negali būti atskaityta, mokestis už pirkimus atskaitomas tik iš tos per metus sudarytų sandorių sumos dalies, kuriai tenkantis PVM gali būti atskaitomas.

2. Nepaisant pirmiau nurodytos dalies nuostatų, apmokestinamasis asmuo gali atskaityti mokestį, atsižvelgiant į visų arba dalies prekių ir paslaugų realų panaudojimą verslui, nepažeidžiant to, kad centrinė mokesčių inspekcija jam nustato specialias sąlygas arba nutraukia šią procedūrą, jei nustatomi reikšmingi apmokestinimo iškraipymai.

3. Mokesčių administratorius gali nurodyti apmokestinamajam asmeniui veikti pagal anksčiau nurodytą dalį:

a) jeigu jis vykdo skirtingą ūkinę veiklą;

b) jei 1 dalyje numatytos procedūros taikymas gerokai iškreiptų apmokestinimą.

4. 1 dalyje numatytos atskaitos dalis apskaičiuojama pagal trupmeną, kurios skaitiklį sudaro per metus pristatytų prekių ir suteiktų paslaugų, už kurias mokėtinas PVM gali būti atskaitomas pagal 19 straipsnį ir 20 straipsnio 1 dalį, suma be mokesčių, o vardiklį – visų apmokestinamojo asmens per metus sudarytų sandorių, įskaitant atleistų nuo mokesčio ir neapmokestinamųjų sandorių sumą be mokesčių, įskaitant neapmokestinamąsias subsidijas, išskyrus subsidijas įrangai.

5. Tačiau apskaičiuojant ankstesnėje 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 išdėstytas 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 tiesioginių ir netiesioginių 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 L^da^* (toliau – *António Jorge*), įsteigta 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 įprasta tvarka <...>

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

3. Remdamasi šia ataskaita mokestinį 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 ieškovė ją atskaitė nuo pirkimų, skirtų tiek atleistam nuo mokesčio sektoriui, tiek apmokestinamajam sektoriui,

— (kad) dalis įsigyto nekilnojamojo turto, skirto (atskaitytinu) PVM apmokestinamam sektoriui, amortizacinės sumos buvo priskirtos arba į jas atsižvelgta vykdant atleistą nuo mokesčio veiklą.

<...>

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

<...>

8. 1994–1997 m. <...> (*Antònio Jorge*) suteikė paslaugas (pagal sutartį), kurioms tenkantis PVM gali būti atskaitytas, ir įvykdė pardavimui skirtus statybos sandorius, apmokestinamus turto perdavimo mokesčiu (mokestis už nekilnojamojo turto perdavimą dabar yra panaikintas), kuriems tenkantį PVM nebuvo galima atskaityti.

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

13 Pagrįsdama savo ieškinį, *Antònio Jorge* iškėlė 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. ketinamų 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 perkamų prekių ir paslaugų dalį, į apskaičiavimo trupmenos vardiklį reikia įtraukti ne tik metinės apyvartos sumą, bet ir kiekvienų metų pabaigoje atliekamų darbų, kurie dar nebuvo pateikti į rinką ir už kuriuos visiškai arba iš dalies nesumokėta, vertę?

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 pateikusio 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 teisminiu 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 pateikusio teismo nurodytas aplinkybes, ir ypač pagal sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvus, nustatyti Bendrijos teisės nuostatas, kurias reikia išaiškinti atsižvelgiant į ginčo objektą, paliekama Teisingumo Teismui (žr. 1997 m. birželio 17 d. Sprendimo *Codiesel*, C-105/96, Rink. p. I-3465, 13 punktas).

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. ketinamų parduoti pastatų statybos (atleistas nuo PVM) ir darbų atlikimo pagal sutartį (apmokestinamas PVM), apskaičiuojant šiam apmokestinamajam asmeniui priklausančią PVM atskaitos proporciją arba kiekvienai iš jo veiklos sričių perkamų prekių ir paslaugų dalį, į apskaičiavimo trupmenos vardiklį reikia įtraukti ne tik metinės apyvartos sumą, bet ir kiekvienų metų pabaigoje atliekamų darbų, kurie dar nebuvo pateikti į rinką 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, – apskaičiuojant tos pačios direktyvos 17 straipsnyje numatytą atskaitos proporciją, reikia į trupmenos vardiklį įtraukti kiekvienų metų pabaigoje atliekamų darbų, kurie dar nebuvo pateikti į rinką ir kurių vertės 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 į atskaitos proporcijos apskaičiavimo trupmenos vardiklį įtrauktina gyvenamųjų namų statybos veikla užsiimančio apmokestinamojo asmens atliekamų darbų vertė, 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 „apskaičiuotinu" situacijos.

20 Portugalijos vyriausybė vis dėlto patikslina, kad pagal minėtos direktyvos 17 straipsnio 5 dalies trečią įtrauką nacionalinės valdžios institucijos gali apibrėžti kriterijų įmonės veiklos apimčiai nustatyti, atsižvelgdamos į skirtingos gamybos arba skirtingų atliekamų darbų 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, mokėtinos arba sumokėtos vykdant ūkinę veiklą. Todėl bendra PVM sistema užtikrina visišką bet kurios ūkinės 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 punktas ir 2001 m. vasario 22 d. Sprendimo *Abbey National*, C-408/98, Rink. p. I-1361, 24 punktas).

22 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo matyti, kad *António Jorge* ūkinę 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 apskaičiuojant Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 5 dalies pirmoje įtraukoje numatytą atskaitos proporciją, svarbu nustatyti, į kuriuos sandorius turi būti atsižvelgta apskaičiuojant šią proporciją.

24 Šeštosios direktyvos 17 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad teisė atskaityti mokestį atsiranda tuomet, kai atskaitytinas mokestis tampa apskaičiuotinas. Šios direktyvos 10 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad tai yra prekių pristatymas arba paslaugų atlikimas (2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Breitsohl*, C-400/98, Rink. p. I-4321, 36 punktas). Primintina, kad Šeštosios direktyvos 10 straipsnio 1 dalies b įtraukoje mokesčio tapimas „apskaičiuotinu" apibrėžiamas kaip momentas, „kai mokesčio administratorius pagal tuo metu galiojantį įstatymą įgyja teisę reikalauti mokesčio iš asmens, kuris tą mokestį turi sumokėti".

25 Iš to matyti, kad pagal Šeštosios direktyvos sistemą apmokestinimo momentas, jo apskaičiavimas ir galimybė atskaityti yra susiję su realiu pristatymo arba paslaugų atlikimo įgyvendinimu, išskyrus atliekant apmokėjimą, kai mokestis turi būti apskaičiuojamas apmokėjimo gavimo momentu. 19 straipsnio 1 dalyje nėra nieko,

kas panaikintų šios bendros taisyklės taikymą atskaitos proporcijos skaičiavimui, o šios nuostatos formuluotė nesuteikia pagrindo manyti, kad minėtoje sistemoje numatyta išimtis, leidžianti į proporcijos apskaičiavimo trupmenos vardiklį įtraukti kitus dar neįvykdytus sandorius, o ne tuos, kurių pagrindu atliekami apmokėjimai arba išrašomos sąskaitos už darbus.

26 Todėl ši sistema draudžia galimybę atskaitos srityje atsižvelgti į dar neįvykdytus sandorius, kurie gali likti neįgyvendinti, nes pagal šią sistemą apmokestinimo momentą ir dėl to teisę į atskaitą lemia realus sandorio įgyvendinimas. Todėl jei apmokestinamasis asmuo už atliekamus darbus nepateikė sąskaitos faktūros arba sąskaitos už darbus ir negavo jokio apmokėjimo, šie darbai nėra nei šio asmens prekių pristatymas arba paslaugų atlikimas, nei kita apmokestinimo momento arba mokesčio tapimo „apskaičiuotinu" situacija. Todėl jie neturi būti įtraukti į Šeštosios direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje numatytos atskaitos proporcijos apskaičiavimo trupmenos vardiklį.

27 Todėl į prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusio teismo klausimus reikėtų atsakyti, kad Šeštosios direktyvos 19 straipsnio 1 daliai straipsnis draudžia įtraukti gyvenamųjų namų statybos veiklą vykdančio apmokestinamojo asmens atliekamų darbų vertę į atskaitos proporcijos apskaičiavimo 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 įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas – 19 straipsnis draudžia įtraukti gyvenamųjų namų statybos veiklą vykdančio apmokestinamojo asmens atliekamų darbų vertę į atskaitos proporcijos apskaičiavimo 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.