

GENERALINĖS ADVOKATĖS
CHRISTINE STIX-HACKL IŠVADA,
pateikta 2004 m. gruodžio 16 d.¹

I — Įvadinės pastabos

II — Teisinis pagrindas

A — Bendrijos teisės aktai

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

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 pagrindas² (toliau — Šeštoji direktyva), ir ypač dėl pirkimo mokesčio atskaitos išaiškinimo. Prejudiciniai klausimai susiję būtent su dar vykdomų darbų, kurie dar nepateikti į rinką ir, be kita ko, neapmokėti, vertinimu.

„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.

¹ — Originalo kalba: vokiečių.

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

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

- e) numatyti, kad tais atvejais, kai apmokestinamo asmens neišskaitytinas pridėtinės vertės mokestis yra nereikšmingas, jis būtų traktuojamas kaip lygus nuliui.“

Tačiau valstybės narės gali:

3. Pagal Šeštosios direktyvos 19 straipsnį:

- a) leisti apmokestinamajam asmeniui nustatyti kiekvienai savo verslo rūšiai atskirą proporcingą dalį su sąlyga, kad kiekvienai verslo rūšiai vedama atskira apskaita;

„Atskaitos proporcijos apskaičiavimas

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

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

— 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,

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

— 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 į vardiklį taip pat įtraukti subsidijų sumas, išskyrus nurodytas 11 straipsnio A dalies 1 punkto a pastraipoje.

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

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

B — *Nacionalinės teisės aktai*

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. Kai valstybės narės pasinaudoja galimybe, numatyta 20 straipsnio 5 dalyje, nereikalauti gamybos priemonių atskaitos tikslinimo, jos gali reikalauti apskaičiuojant atskaitos proporciją įtraukti gamybos priemonių tiekimą.

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

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 įstatyminio dekreto 5 straipsniu⁴. Tik iš šalių pastabų sužinota, kad egzistuoja kitas PVMK 23 straipsniui reikšmingas teisės aktas⁵.

5. Pagal Portugalijos teisės aktus, kaip juos taiko valstybinė mokesčių inspekcija, į atskaitos proporcijai apskaičiuoti skirtos trupmenos vardiklį reikia įtraukti ir metų pabaigoje atliekamų darbų, kurie dar nebuvo pateikti į rinką, vertę.

III — Faktinės aplinkybės, pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

6. *António Jorge L^{da}* (toliau – *Jorge L^{da}*) yra įmonė, užsiimanti statybų verslu, įskaitant

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

3 — 1984 m. gruodžio 26 d. Įstatyminis dekretas Nr. 394-B/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.

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 L^{da}* atliekami statybos darbai yra apmokestinami PVM, o jos vykdomas pastatų pardavimas neapmokestinamas PVM.

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

7. Remiantis nutartimi pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, 1994–1997 m. *Jorge L^{da}* suteikė paslaugas (atliko darbus pagal sutartį), kurioms tenkantis PVM už tam tikrus pirkimus gali būti atskaitytas, ir įvykdė (pardavimui skirtus statybos) sandorius, kuriems tenkančio PVM nebuvo galima atskaityti. Tuo pačiu laikotarpiu apie 50 % jos apyvartos sudarė pastatų statybos darbų sutartys, už kurias įmonė 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, nesuteikiančiais galimybės atskaityti PVM.

9. *Jorge L^{da}* atskaičius visą bendrųjų išlaidų sumą, mokesčių administratorius pareikalavo sumokėti neatskaitytiną mokesčio dalį ir delspinigius.

10. *Jorge L^{da}* apskundė šiuos reikalavimus sumokėti mokesť.

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

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

— buvo sunku nustatyti už bendrąsias išlaidas *Jorge L^{da}* atskaitytą mokesčio sumą, nors pirkimai buvo skirti tiek atleistam nuo mokesčio sektoriui, tiek apmokestinamajam sektoriui,

12. Siekdamas išspręsti šias teises problemas, susijusias su Šeštosios direktyvos aiškinimu, *Supremo Tribunal Administrativo*

pateikė Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

IV — Dėl prejudicinių klausimų

„1. Kaip aiškinamas 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 aiškinama taip, 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 aiškinamas, kad į minėtą vardiklį įtraukiama tik apyvartos suma?“

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

14. Pagal nusistovėjusią 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 klausimus⁶.

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

16. O antrasis prejudicinis klausimas kelia problemą, į kurią Teisingumo Teismas nuo-

6 — Žr., pavyzdžiui, 2001 m. kovo 13 d. Sprendimą *PreussenElektra* (C-379/98, Rink. p. I-2099, 39 punktas); 2002 m. sausio 22 d. Sprendimą *Canal Satellite Digital* (C-390/99, Rink. p. I-607, 19 punktas); 2003 m. vasario 27 d. Sprendimą *Adolf Truley* (C-373/00, Rink. p. I-1931, 22 ir paskesni punktai) ir 2004 m. vasario 5 d. Sprendimą *Schneider* (C-380/01, Rink. p. I-1389, 22 punktas).

lat 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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikiama tik glausta informacija apie nacionalinę teisę, susijusią būtent su PVMK 23 straipsniu.

18. Todėl kyla abejonių, 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 PVM⁷, 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 priimtinumą 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 vyriausybėms 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 Teismui⁸.

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 prašymą priimti prejudicinį sprendimą, apie kurią 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,

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 *Laguillaunie* (C-116/00, Rink. p. I-4979, 24 punktas).

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

išaiškinimu. Toks prašymas yra nepriimtinas pagal pačią EB 234 straipsnio formuluotę.

grindžiamą griežtu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo kompetencijos atskyrimu, bet koks nagrinėjamų faktinių aplinkybių įvertinimas priskirtinas nacionalinio teismo kompetencijai¹⁰.

23. Paskui reikia atsakyti į klausimą, ar įmanoma performuluoti prejudicinį klausimą taip, kad jis būtų 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 nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką tokio tipo prašymas negali būti prejudicinio sprendimo procedūros pagal EB 234 straipsnį dalykas⁹.

25. Kita vertus, jeigu prejudiciniais klausimais siekiama, kad būtų išspręsta konkreti nacionalinio teismo nagrinėjama byla, toks prašymas taip pat nepriimtinas, nes vadovaujantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika pagal EB 234 straipsnio procedūrą,

26. Taigi Teisingumo Teismas nėra kompetentingas priimti sprendimą dėl pagrindinės bylos aplinkybių arba nacionalinėms priemonėms ar aplinkybėms taikyti Teisingumo Teismo išaiškintus Bendrijos teisės aktus, nes tai priklauso išimtinai nacionalinio teismo kompetencijai. Todėl konkrečių *Jorge L. da sandorių* vertinimas PVM atžvilgiu reikalauja įvertinti faktines aplinkybes, o tai priklauso nacionaliniam teismui¹¹.

27. Atsižvelgiant į (mano nuomone) griežtą prejudicinių klausimų priimtinojo sąlygų taikymą, nagrinėjamoje byloje (kaip ir to paties nacionalinio teismo ankstesnio prašymo priimti prejudicinį sprendimą atveju¹²) reikia konstatuoti, kad nė vienas iš prejudicinių klausimų nėra priimtinas.

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 *Trautmann* (C-421/01, Rink. p. I-11941, 21 ir paskesni punktai).

11 — 2003 m. gruodžio 4 d. Sprendimas *EVN* (C-448/01, Rink. p. I-14527, 59 punktas).

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

V — Išvada

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