

Lieta C-536/03

**António Jorge LDA**

pret

**Fazenda Pública**

(Supremo Tribunal Administrativo l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

PVN – Sest?s PVN direkt?vas 19. pants – Priekšnodok?a atskait?šana – Dar?jumi ar nekustamo ?pašumu – Apliekamiem dar?jumiem un atbr?votiem dar?jumiem vienlaic?gi izmantotas preces un pakalpojumi – Da?as atskait?šana

?ener?ladvok?tes Krist?nes Štiksas-Haklas [*Christine Stix-Hackl*] secin?jumi, sniegti 2004. gada 16. decembr?

Tiesas spriedums (otr? pal?ta) 2005. gada 26. maij?

Sprieduma kopsavilkums

1. *Prejudici?li jaut?jumi — Tiesas kompetence — Robežas — Jaut?juma priekšmeta noteikšana*

(EKL 234. pants)

2. *Noteikumi par nodok?iem — Ties?bu aktu saska?ošana — Apgroz?juma nodok?i — Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?u sist?ma — Priekšnodok?a atskait?šana — Nodok?u maks?t?js, ka vienlaic?gi veic dar?jumus, kas dod ties?bas uz atskait?šanu, un dar?jumus, kas nedod ties?bas uz atskait?šanu — Da?as atskait?šana — Apr??in?šana — V?l nepabeigto dar?jumu v?rt?ba — Izsl?gšana*

(Padomes Direkt?vas 77/388 19. pants)

1. Lai gan Tiesa nav kompetenta saska?? ar EKL 234. pantu piem?rot Kopien? noteikumu attiec?b? uz noteiktu lietu un t?d?j?di nov?rt?t valsts ties?bu normu attiec?b? pret šo noteikumu, t? tom?r var š? panta ieviest?s tiesisk?s sadarb?bas ietvaros, pamatojoties ar lietas materi?liem, sniegt valsts tiesai nor?d?jumus par Kopien? ties?bu interpret?ciju, kas tai var?tu noder?t, nov?rt?jot k?das [valsts] normas iedarb?bu.

Ja uzdotie jaut?jumi ir formul?ti neprec?zi vai, p?rsniedzot t?s funkciju apjomu, kas ir noteikts EKL 234. pant?, Tiesas zi?? ir izcelt no visiem iesniedz?jtiesas nor?d?tajiem un it seviš?i no [prejudici?l? nol?muma l?guma iesniegšanas akta pamatojuma] elementiem tos Kopien? ties?bu elementus, kam ir nepieciešama interpret?cija, ?emot v?r? pr?vas priekšmetu.

(sal. ar 15. un 16. punktu)

2. 19. pants Direkt?v? 77/388 par to, k? saska?ojami dal?bvalstu ties?bu akti par apgroz?juma nodok?iem, attiec?b? uz atskait?m?s da?as apr??inu, ja nodok?u maks?t?js vienlaic?gi veic dar?jumus, kas dod ties?bas uz atskait?šanu, un dar?jumus, kas nedod ties?bas uz atskait?šanu, nepie?auj, ka š? apr??ina da?skait?a sauc?j? iek?auj nodok?u maks?t?ja nepabeigto darbu v?rt?bu, veicot civil?s b?vniec?bas darb?bu, kam piem?ro nodokli, ja š? v?rt?ba neatbilst pre?u

pieg?dei vai pakalpojumu sniegšanai, kas ir jau veiktas vai kas ir bijušas pamats darbu izmaksu apr??inam un/vai avansa p?rskait?jumiem.

B?tu Sest?s direkt?vas sist?mai pret?ji pie?aut, ka atskait?juma apjoma noteikšanai var?tu ?emt v?r? nepabeigtus dar?jumus un dar?jumus, kuru ?stenošanu n?kotn? nevar konkretiz?t; vienlaikus darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis, un l?dz ar to atskait?juma ties?bas ir atkar?gas no darb?bas re?las veikšanas.

(sal. ar 26., 27. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2005. gada 26. maij? (\*)

PVN – Sest?s PVN direkt?vas 19. pants – Priekšnodok?a atskait?šana – Dar?jumi ar nekustamo ?pašumu – Apliekamiem dar?jumiem un atbr?votiem dar?jumiem vienlaic?gi izmantotas preces un pakalpojumi – Da?as atskait?šana

Lieta C-536/03

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Supremo Tribunal Administrativo* (Portug?le) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2003. gada 26. novembr? un Ties? re?istr?ts 2003. gada 22. decembr?, tiesved?b?

**António Jorge Lda**

pret

**Fazenda Pública.**

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), J. Makar?iks [*J. Makarczyk*], P. K?ris [*P. K?ris*] un Dž. Arestis [*G. Arestis*],

?ener?ladvok?te K. Štiksa-Hakla [*C. Stix-Hackl*],

sekret?rs R. Grass [*R. Grass*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– Portug?les Republikas v?rd? – L. Fernandišs [*L. Fernandes*], p?rst?vis,

– Eiropas Kopien? Komisijas v?rd? – R. Li?ls [*R. Lya?l*] un A. M. Alviša Vjeira [*A. M. Alves Vieira*], p?rst?vji,

noklausījies ģenerālvokātes secinājumus tiesas sēdē 2004. gada 16. decembrī,  
pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt 19. pantu Padomes 1977. gada 17. maija Direktīvā 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp., turpmāk tekstā – “Sestā direktīva”) attiecībā uz priekšnodokļa, kas samaksāts, veicot nekustamā īpašuma būvniecību, atskaitēšanas tiesību apjoma noteikšanu.

2 Šis līgums ir iesniegts sakarā ar tiesvedību Portugāles Republikas *Supremo Tribunal Administrativo* (Augstākā administratīvā tiesa) starp sabiedrību *António Jorge Lda* un Portugāles iestādi par pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) papildu nomaksēšanu un nokavējuma procentiem par 1994.–1997. gadu.

## Atbilstošās tiesību normas

### *Kopienu tiesiskais regulējums*

3 Sestās direktīvas 10. pants ir izteikts šādi:

“1. a) “Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis” nozīmē notikumu, kura dēļ juridiskais stāvoklis atbilst tam, lai nodoklis kļūtu iekasjams;

b) nodoklis kļūst “iekasjams” tad, kad nodokļu iestādei saskaņā ar likumu rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kurai tas jāmaksā, neatkarīgi no tā, ka samaksas laiku var pagarināt.

2. Darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, notiek, un nodoklis kļūst iekasjams tad, kad preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti. [..]

Tomēr, ja maksājums izdarāms uz kontu pirms prešu piegādes vai pakalpojumu izpildes, nodoklis kļūst iekasjams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu.”

4 Sestās direktīvas 17. pants ar nosaukumu “Atskaitēšanas tiesību izcelsme un darbības joma” nosaka:

“1. Atskaitēšanas tiesības rodas brīdī, kad atskaitāmais nodoklis kļūst iekasjams.

[..]

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

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

5 Šā 17. panta 5. punkta trešā daļa vienlīdz atļauj dalībvalstīm atļaut vai likt nodokļa maksātājam piemērot citus kritērijus, nevis 19. pantā noteiktos.

6 Sestās direktīvas 19. pants, kura nosaukums ir “Atskaitāmas daļas aprēķināšana”, ir

izteikts šādi:

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

- par kura skaitījumu ņem kopā gada apgrozījuma summu bez PVN, kura attiecināma uz darījumiem, par kuriem pievienots vērtības nodoklis ir atskaitāms atbilstīgi 17. panta 2. un 3. punktam,
- par kura saucījumu ņem kopā gada apgrozījuma summu bez PVN, kura attiecināma uz darījumiem, kas iekārti skaitījumi, un uz darījumiem, par kuriem pievienots vērtības nodoklis nav atskaitāms. Daļbvalstis var iekārt saucījumu ar subsīdiju summu, izņemot tās, kas aprakstītas 11. panta A daļas 1. punkta a) apakšpunktā.

Šo dažu nosaka ik gadu, fiksā procentos un noapaļo līdz ciparam, kas nepārsniedz nekāmo vienību.

2. Neatkarīgi no 1. punkta noteikumiem no atskaitāmas daļas aprēķiniem 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 finanšu lietu darījumiem. [..]”

#### *Valsts tiesiskais regulējums*

7 PVN Portugāļi regulā PVN kodekss (*Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado*, turpmāk tekstā – “PVNK”), kas apstiprināts ar 1984. gada 26. decembra likumdošanas dekrētu Nr. 394/B/84 (*Diário da República*, A sērija, Nr. 297).

8 PVNK 23. pants ir izteikts šādi:

“1. Ja, veicot savu darbību, nodokļu maksātājs veic preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, daļa no kurām nedod tiesības uz atskaitēšanu, pirkumam piemērotais nodoklis ir atskaitāms tikai atbilstoši procentam, kas atbilst gada ienākumiem no darbības, kuras deva tiesības uz atskaitēšanu.

2. Neņemot vērā iepriekšējās daļas noteikumus, nodokļu maksātājs var veikt atskaitēšanu atbilstoši reālajam visu vai daļas izmantoto preču un pakalpojumu izlietojumam, ar noteikumu, ka ģenerāldirektors nodokļu jautājumos ir uzlicis tam īpašus nosacījumus vai slēdz šo procedūru gadījumā, kad ir konstatēti nopietni nodokļu iekasēšanas pārkāpumi.

3. Nodokļu iestādes var likt nodokļu maksātājam ievērot iepriekšējā punkta noteikumus:

- a) ja tas veic noširtas ekonomiskās darbības;
- b) ja 1. punktā noteiktās procedūras piemērošana rada vērā ņemamus nodokļu iekasēšanas traucējumus.

4. 1. punktā noteiktie atskaitēšanas procenti rodas no daļskaitļa, kura skaitījumu veido preču piegādes un pakalpojumu sniegšanas, kas saskaņā ar 19. panta un 20. panta 1. punktu dod tiesības uz atskaitēšanu, gada [apgrozījuma] summa, neieskaitot nodokli, un saucījumu veido visu nodokļa maksātāja veikto darbību, ieskaitot darbības, kas ir atbrīvotas no nodokļa, it sevišķi neapliktās subsīdijas, izņemot kapitāla subsīdijas, gada [apgrozījuma] summa, neieskaitot nodokli.

5. Tomēr iepriekšējā punktā norādītā aprēķina mērķiem pamatlīdzekļu pāreja, kas ir izmantoti uzņēmuma darbībā, un darbības ar nekustamo īpašumu vai finanšu darbības, kurām ir papildu raksturs, salīdzinot ar nodokļu maksātāja veiktajām darbībām, netiek iekļautas [..].”

9 1986. gada 20. augusta likumdošanas dekrēts Nr. 241/86 (*Diário da República*, A sērija, Nr. 190) vērīgāk papildināja PVNK ietvertu režīmu attiecībā uz nekustamo īpašuma nodošanu.

10 Šis likumdošanas dekrēta 5. pants ir izteikts šādi:

“1. Nodokļa atskaitēšanu attiecībā uz katru nekustamo īpašumu vai tās patstāvīgu daļu veic saskaņā ar visu izmantoto preču un pakalpojumu reālās izlietojuma metodi saskaņā ar [PVNK] 23. panta 2. punktu.

2. Ja Galvenā tiešo un netiešo nodokļu direkcija uzskata reālajam izlietojumam piemērotos ieskaitēšanas kritērijus par neatbilstošiem, tā nosaka citus kritērijus un informē par to nodokļu maksātāju, norādot [šāda] lēmuma motīvus.”

Pamata prava un prejudiciālais jautājums

11 Sabiedrība *António Jorge Lda* (turpmāk tekstā – “António Jorge”), kuras dibināšanas vieta ir Santarēnā [*Santarém*] (Portugāle), vērīgās *Supremo Tribunal Administrativo*, lai apstrīdētu *Tribunal Tributário de Primeira Instância de Santarém* [Santarenas Pirmās instances finanšu tiesas] spriedumu, kas daļēji apmierināja apelācijas sūdzību, kura iesniegta par PVN papildu nomaksēšanu un nokavējuma procentiem par 1994.–1997. gadu.

12 Fakti, kas izklāstēti pirmās instances tiesas spriedumā, ir šādi:

“1. No 1994. līdz 1997. gadam [..] [*António Jorge*] tika piemērots juridisko personu nodoklis (vispārējais režīms) un tās tika klasificēta PVN mērķiem vienkāršajam režīmam [..].

2. Saskaņā ar 1996. gada 5. septembra rīkojumu Nr. 9097 [..] [*António Jorge*] notika nodokļu pārbaude, pēc kuras 1997. gada 26. jūnijā tika iesniegts ziņojums, kas ir pievienots [..] [lietas materiāliem pamata prāvā].

3. Pēc šī ziņojuma Santarenas rajona nodokļu inspekcijas dienesti attiecībā uz PVN secināja:

– [ka] ir grūti precīzi noteikt nodokļa summu, kas bija nepamatoti atskaitēta kā “vispārējās izmaksas”, tādēļ ka prasītāja bija tās atskaitējusi pilnībā, kaut gan šie pirkumi bija paredzēti gan atbrīvotam sektoram, gan ar nodokli apliekamam sektoram;

– [ka] pamatlīdzekļu, kas tiek uzskatēti par paredzētiem sektoram, kuram piemēro (atskaitēmu) PVN, iepirkšanas laikā daļa no amortizācijas summas tika sadalīta vai pieskaitēta atbrīvotajām darbībām.

[..]

4. Ēmot vērīgā to, kas ir konstatēts un aprakstēts 3. punktā, eksperts, kas veica pārbaudi, noteica [..] PVN summu, kuru, kā viš uzskatēja, [..] [*António Jorge*] atskaitēja nepamatoti, pārskatījis [PVNK] 23. pantu un pamatojoties uz “tiesiskiem priekšrakstiem neatbilstošiem dokumentiem”, kā arī nodokli, kas nebija samaksēts.

[..]

8. Laikā no 1994. līdz 1997. gadam [..] [*António Jorge*] sniedza pakalpojumus (publisko

b?vdarbu l?gumu ietvaros), kas tai deva ties?bas uz PVN atskait?šanu, kas bija samaks?ts, veicot pirkumus un b?v?jot ar m?r?i p?rdot, kam tika piem?rots ?pašuma nodošanas nodoklis (nekustam? ?pašuma nodoklis, kas šobr?d atcelts), uz ko atskait?šana neattiec?s.

9. Šaj? paš? laik? ap 50 % no t?s apgroz?juma veidoja b?vdarbu l?gumi ?ku b?vniec?b?, kas paredz?tas m?jok?u kooperat?viem un viet?j?m iest?d?m, par kuriem t? samaks?ja 5 % PVN un atskait?ja 17 % (1994. gad? – 16 %), kam?r par apm?ram 20 % no t?s apgroz?juma sabiedr?ba samaks?ja PVN p?c 17 % (1994. gad? – 16 %) likmes, p?r?jais attiec?s uz darb?b?m, kur?m piem?ro ?pašuma nodošanas nodokli, PVN atbr?vojumu un uz kur?m atskait?jumi neattiecas.”

13 Savas pras?bas atbalstam iesniedz?jties? *Ant?nio Jorge* ierosin?ja jaut?jumu par Sest?s direkt?vas 19. panta interpret?ciju.

14 Šajos apst?k?os *Supremo Tribunal Administrativo* pie??ma l?mumu p?rtraukt tiesved?bu un uzdot Tiesai š?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? ?pašuma dar?jumos un kas 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 šis nodok?u maks?t?js ir samaks?jis, ieg?d?joties preces un pakalpojumus, kas paredz?ti ab?m darb?b?m, procentus vai atskait?mo da?u, 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?kuši 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?”

## Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

### *Par jaut?jumu formul?jumu*

15 Apl?kojot iesniedz?jtiesas uzdoto jaut?jumu formul?jumu, vispirms ir j?atceras, ka, lai gan Tiesa nav kompetenta saska?? ar EKL 234. pantu piem?rot Kopienu noteikumu attiec?b? uz noteiktu lietu un t?d?j?di nov?rt?t valsts ties?bu normu attiec?b? pret šo noteikumu, t? tom?r var š? panta ieviest?s tiesisk?s sadarb?bas ietvaros, pamatojoties ar lietas materi?liem, sniegt valsts tiesai nor?d?jumus par Kopienu ties?bu interpret?ciju, kas tai var?tu noder?t, nov?rt?jot k?das [valsts] normas iedarb?bu (skat. 1988. gada 20. apr??a spriedumu liet? 204/87 *Bekaert, Recueil*, 2029. lpp., 5. punkts).

16 Ja uzdotie jaut?jumi ir formul?ti neprec?zi vai, p?rsniedzot t?s pilnvaru apjomu, kas ir noteikts EKL 234. pant?, Tiesas zi?? ir izcelt no visiem iesniedz?jtiesas nor?d?tajiem un it seviš?i no prejudici?l? nol?muma l?guma elementiem tos Kopienu ties?bu elementus, kam ir nepieciešama interpret?cija, ?emot v?r? pr?vas priekšmetu (skat. 1997. gada 17. j?nija spriedumu liet? C-105/96 *Codiesel, Recueil*, l?3465. lpp., 13. punkts).

17 No iesniedz?jtiesas l?muma l?gt prejudici?lo nol?mumu pamatojuma izriet, ka *Supremo Tribunal Administrativo* l?dz Tiesu interpret?t Sest?s direkt?vas 19. panta 1. punktu un, prec?z?k, uzdod jaut?jumu: “vai, ja nodok?u maks?t?js ir uz??mums, kas ir iesaist?ts nekustam? ?pašuma dar?jumos un kas darbojas divos darb?bas virzienos, viens no kuriem ir p?rdodamo ?ku b?vniec?ba (atbr?vota no PVN) un otrs – publisko b?vdarbu l?gumi (piem?ro PVN), lai apr??in?tu PVN, ko šis nodok?u maks?t?js ir samaks?jis, ieg?d?joties preces un pakalpojumus, kas paredz?ti

ab?m darb?b?m, atskait?mos procentus vai da?u, 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 v?rt?ba, kas v?l nav non?kuši tirg? un par kuriem nek?da samaksa, pilna vai da??ja, nav sa?emta?”

18 T?tad iesniedz?jtiesa v?las zin?t, vai, piem?rojot Sest?s direkt?vas 19. pantu un it sevi??i, lai apr??in?tu da?skaitli, kas ?auj ieg?t ??s pa??as direkt?vas 17. panta paredz?to atskait?mo da?u, sauc?j? ir j?iek?auj katra gada beig?s nepabeigto darbu v?rt?ba, kas v?l nav non?kuši tirg? un par kuriem nodok?u maks?t?js nek?du samaksu, pilnu vai da??ju, nav sa??mis.

#### *Tiesai iesniegtie apsv?rumi*

19 Eiropas Kopien? Komisija un Portug?les vald?ba nor?da, ka valsts ties?bu noteikuma interpret?cija, kas noved pie t?, ka atskait?juma da?skait?a, kas ?auj apr??in?t atskait?mo da?u, sauc?j? ir iek?aujama v?l nepabeigto darbu v?rt?ba, nodok?u maks?t?jam veicot civilo b?vniec?bu, nav sader?ga ar Sest?s direkt?vas 19. pantu, ciktl? ?ie darbi neatbilst pieg?d?taj?m prec?m vai sniegtajiem pakalpojumiem, ko nodok?u maks?t?js jau ir veicis, vai cit?m situ?cij?m, kas nosaka ar nodokli apliekamas darb?bas esam?bu vai nodok?a iekas?šanu.

20 Portug?les vald?ba tom?r preciz?, ka, piem?rojot ??s direkt?vas 17. panta 5. punkta tre??o da?u, ir iesp?jams, ka valsts iest?des var pie?emt krit?riju, kas at?auj noteikt uz??muma darb?bas apjomu, ?emot v?r? ra??o??anas izmai?as vai nepabeigto darbu v?rt?bas izmai?as atbilsto??i to patiesajam izlietojumam. Komisija savuk?rt nor?da uz v?l?k veicama kori??juma iesp?ju saska?? ar ??s pa??as direkt?vas 20. pantu.

#### *Tiesas v?rt?jums*

21 Vispirms ir j?nor?da – k? jau Tiesa ir nospriedusi –, ka atskait?jumu re??ms paredz piln?b? atvieglot b?vuz??m?ju no vis?s ekonomiskaj?s darb?b?s maks?jam? vai samaks?t? PVN nastas. Kop?j? PVN sist?ma t?d?j?di nodro??ina piln?gu visu ekonomisko darb?bu nodok?u nastas neitralit?ti, lai k?ds b?tu ??o darb?bu m?r?is vai rezult?ts, ar nosac?jumu, ka ??m darb?b?m princip? pa??m piem?ro PVN (2000. gada 8. j?nija spriedums liet? C–98/98 *Midland Bank, Recueil*, l?4177. lpp., 19. punkts, un 2001. gada 22. febru?ra spriedums liet? C–408/98 *Abbey National, Recueil*, l?1361. lpp., 24. punkts).

22 No iesniedz?jtiesas l?muma l?gt prejudici?lo nol?mumu izriet, ka *Ant?nio Jorge* savas ekonomisk?s darb?bas ietvaros sniedz pakalpojumus atbilsto??i civil?s b?vniec?bas l?gumiem, kam piem?ro PVN saska?? ar Sest?s direkt?vas 2. panta 1. punktu un 6. pantu. ?? sabiedr?ba vienl?dz veic nekustamo ?pa??umu nodo??anu, kam piem?ro PVN saska?? ar ??s direkt?vas 2. panta 1. punktu un 5. pantu, bet kas ir no ?? nodok?a atbr?votas, piem?rojot 28. panta 3. punkta b) apak??punkta un ??s pa??as direkt?vas F pielikuma 16. punkta noteikumus.

23 Ciktl? t?s nav papildu darb?bas, uz kur?m attiecas ??s direkt?vas 19. panta 2. punkta otrais teikums, kur? ir noteikta atk?pe no Sest?s direkt?vas 17. panta 5. punkta pirmaj? da?? noteikt? da?as atskait?juma, ir j?nosaka, kuras darb?bas ir j??em v?r?, apr??inot da?u.

24 Sest?s direkt?vas 17. panta 1. punkts paredz, ka atskait???anas ties?bas rodas br?d?, kad atskait?mais nodoklis k??st iekas?jams. ??s pa??as direkt?vas 10. panta 2. punkts paredz, ka tas notiek, kad preces ir pieg?d?tas vai pakalpojumi ir sniegti (2000. gada 8. j?nija spriedums liet? C–400/98 *Breitsohl, Recueil*, l?4321. lpp., 36. punkts). J?atg?dina, ka Sest?s direkt?vas 10. panta 1. punkta b) apak??punkts defin?, ka nodoklis k??st iekas?jams, “kad nodok?u iest?dei saska?? ar likumu rodas ties?bas no attiec?g? br???a piepras?t nodokli”.

25 No t? izriet, ka Sest?s direkt?vas sist?m? darb?ba, par kuru j?maks? nodoklis, t? iekas???ana

un atskaitīšanas iespēja ir saistītas ar veiktu piegādi vai sniegtiem pakalpojumiem, izņemot avansa pārskaitījumu, kad nodoklis ir maksājams ar iekasīšanas brīdi. 19. panta 1. punkts nav norādes uz to, ka šo vispārīgo noteikumu nepiemēro atskaitēmās daļas aprēķinam, un nekā šis noteikuma formulējums neliek domāt, ka šis sistēma ietver izņēmumus attiecībā uz vēl nepabeigtu darbību, izņemot avansa pārskaitījumu vai darbu izmaksu aprēķinu, ieskaitīšanu daļas aprēķinā daļskaitļa saucējā.

26 Šajā sakarā būtu šai sistēmai pretī jāpieņem, ka atskaitījuma apjoma noteikšanai varētu ņemt vērā nepabeigtus darījumus un darījumus, kuru īstenošanu nākotnē nevar konkretizēt; vienlaikus darbība, par kuru jāmaksā nodoklis, un līdz ar to atskaitījuma tiesības ir atkarīgas no darījuma reālas veikšanas. Ciktāl par veicamajiem darbiem nodokļu maksātājs nav izsniedzis rīcinu vai nav veikis darbu izmaksu aprēķinu, vai nav veikts avansa pārskaitījums, to neuzskata par jau veiktu preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu no nodokļu maksātāja puses, ne arī tas rada situāciju, kas veido darbību, par kuru jāmaksā nodoklis. Tie tādā atskaitēmās daļas aprēķinā nav jāiekļauj Sestās direktīvas 19. panta 1. punkts paredzētā daļskaitļa saucējā.

27 Tādējādi uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 19. panta 1. punkts nepieņem, ka atskaitēmās daļas aprēķinā daļskaitļa saucējā iekļauj nodokļu maksātāja nepabeigto darbu vērtību, veicot civilās būvniecības darbību, ja šis vērtība neatbilst preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai, kas ir jau veiktas vai kas ir bijušas pamats darbu izmaksu aprēķinā un/vai avansa pārskaitījumiem.

### **Par tiesīšanu izdevumiem**

28 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata prāvā šis tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanu izdevumiem. Tiesīšanu izdevumi, kas radušies saistībā ar apsvērumu iesniegšanu Tiesai, izņemot tos, kuri radušies minētajiem lietas dalībniekiem, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

**1977. gada 17. maija Padomes Direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķinā bāze 19. pants nepieņem, ka atskaitēmās daļas aprēķinā daļskaitļa saucējā iekļauj nodokļu maksātāja nepabeigto darbu vērtību, veicot civilās būvniecības darbību, ja šis vērtība neatbilst preču piegādei vai pakalpojumu sniegšanai, kas ir jau veiktas vai kas ir bijušas pamats darbu izmaksu aprēķinā un/vai avansa pārskaitījumiem.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – portugāļu.