JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

CHRISTINE STIX-HACKL

16 päivänä joulukuuta 2004 [1]

I Alustavat huomautukset

1. Tässä asiassa on kysymys jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) tulkinnasta ja tarkemmin sanottuna ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisestä. Ennakkoratkaisukysymykset koskevat sellaisten töiden huomioon ottamista, jotka ovat vielä keskeneräisiä ja joita ei ole vielä myyty ja joista ei ole myöskään vielä saatu maksua.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — EYVL L 145, s. 1; direktiiviä on muutettu sen jälkeen useita kertoja.

II Oikeudelliset säännöt

A *Yhteisön oikeus*

2. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa säädetään vähennysoikeuden syntymisestä ja laajuudesta seuraavasti:

"5. Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin:

a) oikeuttaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun, jos jokaisesta toimialasta pidetään erillistä kirjanpitoa;

b) velvoittaa verovelvollisen laskemaan toimintansa jokaiselle toimialalle erillisen suhdeluvun ja pitämään jokaisesta toimialasta erillistä kirjanpitoa;

c) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella;

d) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun säännön mukaisesti vähennyksen jokaisen sellaisen tavaran tai palvelun osalta, joka käytetään siinä tarkoitettuun liiketoimeen;

e) määrätä, että merkityksetöntä arvonlisäveroa, jota verovelvollinen ei voi vähentää, ei oteta huomioon."

3. Kuudennen direktiivin 19 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Vähennyksen suhdeluvun laskeminen

1. Edellä 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku muodostuu murtoluvusta, jonka

— osoittaja on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu 17 artiklan 2 ja 3 kohdan mukaisesti arvonlisäveron vähentämiseen oikeuttavista liiketoimista,

— nimittäjä on sellaisen vuotuisen liikevaihdon arvonlisäveroton kokonaismäärä, joka muodostuu osoittajaan sisällytetyistä liiketoimista sekä liiketoimista, jotka eivät oikeuta arvonlisäveron vähentämiseen. Jäsenvaltiot voivat lisäksi sisällyttää nimittäjään muut kuin 11 artiklan B kohdan 1 alakohdan a alakohdassa tarkoitetut tukipalkkiot.

Suhdeluku on laskettava vuosiperusteella ja ilmaistava enintään seuraavaan suurempaan kokonaislukuun pyöristettynä prosenttilukuna.

2. Edellä 1 kohdan säännöksistä poiketen vähennyksen suhdelukua laskettaessa on jätettävä ottamatta huomioon liikevaihdon määrä, joka muodostuu investointitavaroiden luovutuksista, jos verovelvollinen käyttää nämä tavarat yrityksessään. Samoin on jätettävä ottamatta huomioon liitännäisistä kiinteistö- ja rahoitusliiketoimista sekä liitännäisistä 13 artiklan B kohdan d alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista muodostuva liikevaihdon määrä. Jos jäsenvaltiot käyttävät hyväkseen 20 artiklan 5 kohdan mukaista mahdollisuutta olla vaatimatta oikaisua investointitavaroiden osalta, ne voivat sisällyttää näiden tavaroiden luovutuksesta saadun tuoton vähennyksen suhdeluvun laskelmaan.

3. Vuoden aikana sovellettava tilapäinen suhdeluku on laskettava edeltävän vuoden liiketoimien perusteella. Jos tällaisia liiketoimia ei ole tai ne ovat määrältään merkityksettömiä, verovelvollisen on arvioitava viranomaisen valvonnan alaisena tilapäisesti sovellettava suhdeluku omien ennusteidensa perusteella. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin edelleen soveltaa voimassa olevia säännöksiään."

B *Kansallinen oikeus*

4. Asian kannalta merkityksellinen säännös on Portugalin arvonlisäverolaki [3] (jäljempänä CIVA), erityisesti sen 23 §, jossa säädetään hankintoihin sisältyvän veron vähentämisestä. Siinä säänneltyä järjestelmää laajennettiin kiinteistöjen osalta erään myöhemmin annetun asetuksen 5 §:llä. [4] Vasta yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyistä kirjelmistä käy ilmi, että Portugalissa on annettu vielä eräs toinen säädös, [5] jolla on vaikutuksia CIVA:n 23 §:n osalta.

5. Portugalin oikeuden, sellaisena kuin paikalliset veroviranomaiset soveltavat sitä, mukaan suhdeluvun määräämiseen käytettävän murtoluvun nimittäjään on sisällytettävä myös sellaisten töiden arvo, jotka olivat vuoden lopussa keskeneräisiä.

III Tosiseikat, pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

6. António Jorge L^{da} (jäljempänä Jorge L^{da}) on rakennusalalla toimiva yritys, jonka toimi-

3 — Asetus nro 394B/84, 26.12.1984 (DR, sarja 1, nro 297).
4 — Asetus nro 241/86, 20.8.1986 (DR, sarja 1, nro 190).
5 — Asetus nro 195/89, 20.7.1989.

alaan kuuluu julkisten ja yksityisten rakennus-urakoiden toteuttaminen sekä rakennusten ja tonttien ostaminen ja myyminen. Jorge L[da] on arvonlisäverovelvollinen siten, että se on vapautettu arvonlisäverosta rakennusten myynnin, mutta ei rakentamispalveluiden osalta.

7. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan Jorge L[da] suoritti vuosina 1994–1997 sellaisia palveluja (urakoiden toteuttaminen), joiden osalta sillä oli oikeus vähentää sellaisiin tiettyihin hankintoihin ja liiketoimiin (rakentaminen myyntiä varten) kohdistuva arvonlisävero, joiden osalta sellaista vähennystä ei voitu tehdä. Kyseisinä vuosina liikevaihdosta noin 50 prosenttia syntyi kiinteistöjen rakennusurakoista, joista maksettiin arvonlisäveroa 5 prosenttia ja joista tehtiin 16 tai 17 prosentin suuruinen arvonlisäverovähennys. 20:stä prosentista liikevaihtoa maksettiin 16 tai 17 prosentin suuruinen vero. Liikevaihdon loppuosassa oli kyse arvonlisäverosta vapautetuista liiketoimista, jotka eivät oikeuttaneet arvonlisäverovähennykseen.

8. Asian osalta toimivaltainen viranomainen totesi yrityksessä suoritetussa verotarkastuksessa muun muassa seuraavaa:

— Jorge L[da]:n yleiskustannusten osalta on hankaluuksia, sikäli kuin se on vähentänyt ne, vaikka ostot oli tarkoitettu sekä verosta vapautettua toiminnan alaa että verollista toiminnan alaa varten

— kiinteistöjen hankkiminen kuuluu toiminnan verolliseen alaan (jonka osalta vähennys voitiin tehdä) kuitenkin niin, että tilikauden lopussa osa näiden kiinteistöjen poistojen arvosta kohdistetaan verosta vapautetun toiminnan alaan tai katsotaan johtuvan siitä.

9. Jorge L[da] oli vähentänyt yleiskustannusten koko määrän, mutta verohallinto vaati sitä maksamaan jälkikäteen sen osan, josta vähennystä ei voinut tehdä. Se vaati myös kyseiselle määrälle viivästyskorkoja.

10. Jorge L[da] riitautti veron maksuunpanopäätöksen.

11. Oikeusriidassa on ensi sijassa kysymys kuudennessa direktiivissä tarkoitetun käsitteen liikevaihto tulkinnasta ja siten siitä, saivatko veroviranomaiset ottaa huomioon myös vielä keskeneräisten ja myymättä olevien töiden arvon.

12. Supremo Tribunal Administrativo on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle tämän kuudennen direktiivin tulkintaan liittyvän

oikeusongelman selvittämiseksi seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Kuinka 17.5.1977 annetun neuvoston kuudennen direktiivin (77/388/ETY) 19 artiklaa on tulkittava?

2) Onko CIVA:n 23 §:n 4 momentti edellä mainitun säännöksen mukainen, kun sitä tulkitaan siten, että tilanteessa, jossa verovelvollinen yritys toimii kiinteistöalalla ja suorittaa töitä kahdella eri toimintasektorilla, joista toinen on rakennusten rakentaminen myyntiä varten (vapautettu arvonlisäverosta) ja toinen rakennusurakoiden toteuttaminen (josta on maksettava arvonlisäveroa), arvonlisäveron vähennysprosenttia tai kyseisen yrityksen molempia toimintoja varten tarkoitettujen tavaroiden ja palveluiden hankintojen yhteydessä sovellettavaa suhdeluvun mukaista osuutta laskettaessa laskemiseen käytetyn murtoluvun nimittäjässä on vuosiliikevaihdon lisäksi otettava huomioon kunkin vuoden lopussa olleiden sellaisten vielä keskeneräisten töiden arvo, joita ei ole vielä myyty ja joista ei ole saatu koko maksua tai osaa siitä?

3) Vai siten, että nimittäjä käsittää ainoastaan liikevaihdon?"

IV Ennakkoratkaisukysymykset

13. Ennakkoratkaisukysymysten sisällön ja sanamuodon takia on syytä selvittää, voidaanko ne ottaa tutkittavaksi.

14. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut vakiintuneessa oikeuskäytännössään, että se voi kieltäytyä vastaamasta kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vain, jos on ilmeistä, että yhteisön oikeuden tulkitsemisella, jota kansallinen tuomioistuin on pyytänyt, ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen tai jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos yhteisöjen tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin. [6]

15. Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen tosin sisältyy yhteisön oikeuden säännöksen tulkintapyyntö, mutta kysymys on sillä tavoin yleisesti muotoiltu, että siihen ei ole mahdollista vastata eriytetyllä tavalla.

16. Toinen ennakkoratkaisukysymys tuo esiin yhteisöjen tuomioistuimen aina uudes-

6 — Ks. asia C-379/98, PreussenElektra, tuomio 13.3.2001 (Kok. 2001, s. I-2099, 39 kohta); asia C-390/99, Canal Satélite Digital, tuomio 22.1.2002 (Kok. 2002, s. I-607, 19 kohta); asia C-373/00, Adolf Truley, tuomio 27.2.2003 (Kok. 2003, s. I-1931, 22 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja asia C-380/01, Schneider, tuomio 5.2.2004 (Kok. 2004, s. I-1389, 22 kohta).

taan toteaman ongelman. Ennakkoratkaisukysymyksen kohteena on nimittäin kansallisen oikeuden yhteensoveltuvuuden selvittäminen ja tarkemmin sanottuna CIVA:n 23 §:n 4 momentin yhteensoveltuvuus direktiivin säännöksen kanssa. Kysymykset, jotka koskevat kansallisen oikeuden yhteensoveltuvuutta yhteisön oikeuden kanssa, eivät kuitenkaan kuulu sellaisiin aiheisiin, joita voidaan tarkastella ennakkoratkaisumenettelyssä.

17. Lisäksi ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskeva päätös sisältää ainoastaan niukkoja tietoja kansallisesta oikeudesta, erityisesti CIVA:n 23 §:n sanamuodosta.

18. Näin ollen on epäselvää, täyttääkö ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskeva päätös yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaiset vaatimukset, joiden mukaan myös kansallisen oikeuden säännöt on esitettävä riittävällä tavalla, jotta asiassa voidaan antaa hyödyllinen vastaus.

19. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on jättänyt toisessa Portugalin arvonlisäveroa koskevassa asiassa [7] ennakkoratkaisupyynnön tutkimatta muun muassa riittämättömän kansallisen oikeuden esittämisen takia, vaikka kansallisen oikeuden säännökset oli otettu liitteeseen. Nyt esillä olevassa menettelyssä ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevaan päätökseen ei sisälly säännöksen alkuperäistä tekstiä eikä myöskään siihen myöhemmin tehtyjen muutosten tekstiä.

20. Ennakkoratkaisukysymysten tutkittavaksi ottamiseksi vaaditaan lisäksi, että ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevassa päätöksessä olevien tietojen ei ole pelkästään mahdollistettava sitä, että yhteisöjen tuomioistuin voi antaa tarkoituksenmukaisen vastauksen, vaan jäsenvaltioiden hallitusten ja muiden osapuolten on niiden johdosta voitava esittää yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 23 artiklan mukaiset huomautuksensa. Yhteisöjen tuomioistuimen on nimittäin valvottava, että tämä mahdollisuus annetaan, koska tämän määräyksen mukaan osapuolille annetaan tiedoksi vain ennakkoratkaisun pyytämistä koskeva päätös. [8]

21. Tässä on viitattava siihen, että ainoastaan kyseinen jäsenvaltio on lausunut esitetyistä kysymyksistä tässä menettelyssä siitä huolimatta, että sen perustana oleva oikeuskysymys on merkittävä. Tämä viittaa siihen, että — muille jäsenvaltioille tiedoksiannettu — ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskeva päätös ei sisällä riittävästi tietoja.

22. Kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen osalta on todettava, että sen kohteena on selvästikin CIVA:n 23 §:n, eli kansallisen oikeuden, tulkinta. Sellainen pyyntö on jo EY

7 — Asia C-154/01, Caves Costa Verde, määräys 11.7.2001 (EYVL 2001, C 289, s. 8).

8 — Yhdistetyt asiat 141/81, 142/81 ja 143/81, Holdijk ym., tuomio 1.4.1982 (Kok. 1982, s. 1299, Kok. Ep. VI, s. 379, 6 kohta); asia C-458/93, Saddik, määräys 23.3.1995 (Kok. 1995, s. I-511, 13 kohta) ja asia C-116/00, Laquillaumie, määräys 28.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4979, 24 kohta).

234 artiklan sanamuodon mukaan jätettävä tutkimatta.

23. Seuraavaksi on pohdittava sitä, eikö ennakkoratkaisukysymystä voitaisi muotoilla uudelleen sillä tavoin, että se voitaisiin ottaa tutkittavaksi. Voitaisiin nimittäin ajatella, että se muotoiltaisiin uudelleen siten, että kysymyksessä pyydettäisiin kuudennen direktiivin 19 artiklan ja erityisesti käsitteen liikevaihto tulkitsemista.

24. Tämän osalta on kuitenkin kysyttävä, eikö tässä ole kysymyksessä pyyntö, jossa pyydetään yleisen lausunnon antamista. Tällaisessa pyynnössä ei yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ole sellaista kohdetta, että pyyntö voitaisiin ottaa tutkittavaksi EY 234 artiklan mukaisessa menettelyssä. [9]

25. Jos ennakkoratkaisukysymyksellä on sen sijaan määrä pyrkiä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan konkreettisen oikeusriidan ratkaisemiseen, on niin, että myöskään silloin sellaista pyyntöä ei voida ottaa tutkittavaksi, koska yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 234 artiklassa määrätyssä menettelyssä, joka perustuu kansallisten tuomioistuimien ja yhteisöjen tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, oikeusriidan tosiseikaston arvioiminen kuuluu yksinomaan kansallisen tuomioistuinten toimivaltaan. [10]

26. Yhteisöjen tuomioistuin ei ole täten toimivaltainen päättämään kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevasta tosiseikastosta tai soveltamaan kansallisen tuomioistuimen tulkitsemia yhteisön säännöksiä kansallisiin toimiin tai menettelyn perustana olevan konkreettisen asian tosiseikkoihin, koska niistä päättäminen ja säännösten soveltaminen kuuluu yksinomaan kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan. Jorge L[da]:n yksittäisten toimien arvonlisävero-oikeudellinen arviointi edellyttää näin ollen kansallisen tuomioistuimen tehtäviin kuuluvaa tosiseikkojen arviointia. [11]

27. Kun otetaan huomioon yhteisöjen tuomioistuimen — myönnettäköön — ankara suhtautuminen niihin edellytyksiin, joiden perusteella ennakkoratkaisukysymykset voidaan ottaa tutkittavaksi, nyt esillä olevan asian osalta on todettava — kuten saman kansallisen tuomioistuimen [12] aikaisemman ennakkoratkaisupyynnön kohdalla —, että yhtäkään ennakkoratkaisukysymyksistä ei voida ottaa tutkittavaksi.

9 — Asia C-415/93, Bosman, tuomio 15.12.1995 (Kok. 1995, s. I-4921, 60 kohta); asia C.153/00, Der Weduwe, tuomio 10.12.2002 (Kok. 2002, s. I-11319, 32 kohta); asia C-318/00, Bacardi-Martini ja Cellier des Dauphins, tuomio 21.1.2003 (Kok. 2003, s. I-905, 42 kohta) ja asia C-112/00, Schmidberger, tuomio 12.6.2003 (Kok. 2003, I-5659, 32 kohta).

10 — Asia 36/79, Denkavit, tuomio 15.11.1979 (Kok. 1979, s. 3439, 12 kohta); yhdistetyt asiat C-175/98 ja C-177/98, Lirussi ja Bizzaro, tuomio 5.10.1999 (Kok. 1999, s. I-6881, 37 kohta); asia C-318/98, Fornasar ym., tuomio 22.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4785, 31 kohta) ja asia C-421/01, Traunfellner, tuomio 16.10.2003 (Kok. 2003, s. I-11941, 21 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

11 — Asia C-448/01, EVN, tuomio 4.12.2003 (Kok. 2003, s. I-14527, 59 kohta).

12 — Tutkimatta jättämisestä ks. asia C-223/00, Dafse v. Partex, määräys 22.11.2001 (EYVL 2002, C 84, s. 32).

V Ratkaisuehdotus

28. Kaiken edellä olevan perusteella ehdotan yhteisöjen tuomioistuimelle, että se toteaa, että ennakkoratkaisupyyntö jätetään tutkimatta.