EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

26. mai 2005 *

Kohtuasjas C-536/03,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) 26. novembri 2003. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 22. detsembril 2003, menetluses

António Jorge L^da^

versus

Fazenda Pública,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud R. Silva de Lapuerta (ettekandja), J. Makarczyk, P. Kūris ja G. Arestis,

* Kohtumenetluse keel: portugali.

kohtujurist: C. Stix-Hackl,
kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— Portugali Vabariik, esindaja: L. Fernandes,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja A. M. Alves Vieira,

olles 16. detsembri 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT

eriväljaanne 09/01, lk 23; edaspidi „kuues direktiiv") artikli 19 tõlgendamist osas, mis puudutab tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse kohaldamisala kindlaksmääramist kinnisvaraga seotud ehitustegevuses.

2 Taotlus esitati äriühingu António Jorge L^{da} ning Portugali ametiasutuste vahel Portugali Vabariigi Supremo Tribunal Administrativo's (kõrgem halduskohus) toimuvas kohtuvaidluses täiendava käibemaksu ning aastate 1994–1997 eest intressi määramise kohta.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Kuuenda direktiivi artikkel 10 on sõnastatud järgmiselt:

„1. a) „ Maksustatav teokoosseis" on olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõutavaks muutumiseks vajalikud õiguslikud tingimused.

b) Maks muutub sissenõutavaks hetkest, kui maksuhalduril tekib seadusjärgne alus nõuda maksukohustuslaselt maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.

2. Maksustatav teokoosseis tekib ning maks muutub sissenõutavaks pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist. [...]

Kui aga enne kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub maks sissenõutavaks ettemaksu kättesaamisel ning saadud summalt."

4 Kuuenda direktiivi artikkel 17 pealkirjaga „Mahaarvamisõiguse tekkimine ja kohaldamisala" sätestab:

„1. Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.

[...]

5. Kauba ja teenuste puhul, mida maksukohustuslane kasutab seoses nii lõigetes 2 ja 3 sätestatud tehingutega, mille puhul võib käibemaksu maha arvata, kui ka seoses tehingutega, mille puhul käibemaksu maha arvata ei või, võib maha arvata üksnes käibemaksu selle osa, mis tekib esimesena nimetatud tehingutest.

Nimetatud osa määratakse artikli 19 kohaselt kindlaks kõikide maksukohustuslase tehingute kohta."

5 Selle artikli 17 lõike 5 kolmas lõik lubab liikmesriikidel samuti lubada või kohustada maksukohustuslasi rakendama teisi kui artikli 19 kriteeriume.

6 Kuuenda direktiivi artikkel 19 „Mahaarvatava osa arvutamine" on sõnastatud järgmiselt:

„1. Artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kohaselt mahaarvatav osa on murdarv, milles:

— lugeja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma,

— nimetaja on artikli 17 lõigete 2 ja 3 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olevate lugejas sisalduvate tehingutega ning käibemaksu mahaarvamisele mittekuuluvate tehingutega seotud aastakäibe käibemaksuta kogusumma. Liikmesriigid võivad nimetajasse lisada ka toetuste summa, v.a artikli 11 A osa lõike 1 punktis a nimetatud toetused.

Osa määratakse kindlaks aasta kohta, esitatakse protsendina ning ümardatakse arvuni, mis ei ole suurem järgmisest ühikust.

2. Erandina lõike 1 sätetest jäetakse mahaarvatava osa väljaarvutamisel kõrvale käive, mis on tekkinud maksukohustuslase poolt majandustegevuseks kasutatavate kapitalikaupade tarnimisest. Välja jäetakse ka artikli 13 B osa punktis d nimetatud tehingutega seotud käive, kui tegemist on juhuslike tehingutega, ning juhuslike kinnisvara- ja finantstehingutega seotud käive. [...]".

Siseriiklikud õigusnormid

7 Käibemaksu reguleerib Portugalis käibemaksukoodeks (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, edaspidi „CIVA"), mis kinnitati 26. detsembri 1984. aasta dekreetseadusega nr 394B/84 (*Diário da República,* A seeria, nr 297).

8 CIVA artikkel 23 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Kui maksukohustuslane annab oma tegevuse käigus üle kauba või osutab teenuseid, mis osaliselt ei anna mahaarvamise õigust, saab omandamisel sissenõutavat maksu maha arvata ainult vastavalt protsendile, mis vastab mahaarvamise aluseks olevate tehingute iga-aastasele summale.

2. Hoolimata eelneva lõike sätetest võib maksukohustuslane mahaarvamisi teha vastavalt kasutatud kaupade või teenuste täielikule või osalisele tegelikule kasutamisele, ilma et see piiraks asjaolu, et märkimisväärse maksustamise moonutamise tuvastamise korral rakendab maksuameti peadirektor tema suhtes eritingimusi või peatab selle korra rakendamise.

3. Maksuhaldur võib maksukohustuslast kohustada tegutsema kooskõlas eelneva lõikega:

a) kui ta teostab erinevaid majandustegevusi;

b) kui lõikes 1 nimetatud korra kohaldamine viib märkimisväärse maksustamise moonutamiseni.

4. Lõikes 1 sätestatud mahaarvamise protsent on murdarv, milles lugeja on artikli 19 ja artikli 20 lõike 1 kohaselt käibemaksu mahaarvamise aluseks olev kaupade üleandmise ja teenuste osutamise käibemaksuta iga-aastane summa ning nimetaja maksukohustuslase poolt teostatud kõikide tehingute, sh maksuvabade või maksustamisele mittekuuluvate tehingute, eriti käibemaksustamisele mittekuuluvate toetuste, v.a sisseseade toetuste, käibemaksuta iga-aastane summa.

5. Eelmises lõikes sätestatud arvutuste tegemisel jäetakse siiski välja põhivara üleandmine, mida kasutati majandustegevuseks, ning kinnisvara- ja finantstehingud, millel on maksukohustuslase tegevusega võrreldes juhuslik iseloom [...]".

9 20. augusti 1986. aasta dekreetseadusega nr 241/86 (*Diário da República*, A seeria, nr 190) täiendati hiljem CIVA-s sätestatud korda kinnisasjade võõrandamist puudutavas osas.

10 Selle dekreetseaduse artikkel 5 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Iga kinnisasjaga või iseseisva osaga seotud maksu mahaarvamine toimub kõikide kasutatud kaupade ja teenuste tegeliku kasutamise meetodi kohaselt vastavalt [CIVA] artikli 23 lõike 2 sätetele.

2. Kui otseste ja kaudsete maksude keskasutus leiab, et tegeliku kasutamise osas on hindamiskriteeriumid ebapiisavad, siis määrab ta teistsugused kriteeriumid ning teavitab sellest maksumaksjat, märkides otsuse põhjendused."

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

11 Äriühing António Jorge L[da] (edaspidi „António Jorge"), asukoht Santarém (Portugal), esitas Supremo Tribunal Administrativo'le hagi Tribunal Tributário de Primeira Instância de Santarém'i (Santarémi esimese astme kohus, mis lahendab maksuvaidlusi) otsuse peale, millega osaliselt rahuldati kaebus täiendava käibemaksu ning aastate 1994–1997 eest intressi määramise akti peale.

12 Kohtuasja asjaolud, nagu need on esitatud esimese astme kohtu otsuses, on järgmised.

„1. 1994.–1997. aastani [...] maksustati [António Jorge't] (üldkorras) ettevõtte tulumaksuga ning käibemaksu osas kohaldus talle tavakord [...].

2. 5. septembri 1996. aasta teenistuskorralduse nr 9097 kohaselt [...] teostati [António Jorge] suhtes maksurevisjon, mille järel esitati 26. juunil 1997 revisjoniakt, mis on [põhikohtuasja toimikule] lisatud.

3. Revisjoniakti kohaselt leidsid Santarémi ringkonna maksukontrolli teenistused käibemaksu osas seda:

— [et] on raske täpselt kindlaks määrata maksusummat, mis on alusetult maha arvatud kui „üldkulud", kuna hageja arvas need maha täies ulatuses, samas kui kaubad olid mõeldud maksuvabade ja maksustamisele kuuluvate valdkondade tarbeks;

— [et] põhivara kaupade puhul, mida peetakse käibemaksuga maksustatava valdkonna tarbeks olevaks (mahaarvatav), paigutati osa põhivara amortisatsiooni summast ümber või arvati maha maksuvabade tegevuste lõppemisel.

[...]

4. Arvestades punktis 3 sedastatut ja välja toodut, määras revisjoni teostanud ekspert kindlaks [...] käibemaksu summa, mida ta pidas [António Jorge] poolt [CIVA] artiklit 23 rikkudes ning „seaduse nõuetele mittevastavate dokumentide" alusel alusetult mahaarvatuks, tasumata maksuks.

[...]

8. 1994.–1997. aasta jooksul [...] osutas [António Jorge] teenuseid (ehituse töövõtulepingud), mis andis talle käibemaksu mahaarvamise õiguse osas, mida ta oli tasunud omandamisel ja ehitustöödega seotud tehingutelt, mille puhul mahaarvamine ei olnud võimalik, võttes arvesse müügi maksustamist sisa'ga [kinnisvara omandamise maks, praegu kaotatud].

9. Samade aastate jooksul puudutas ligikaudu 50% tema käibest töövõtulepinguid elamute ehitamiseks elamuehitusühistule ning kohalikele omavalitsustele, mille puhul tasus ta käibemaksu 5% maksumääraga ning arvas maha 17% (1994. aastal 16%), samas kui ligikaudu 20% puhul tema käibest tasus ta käibemaksu 17% maksumääraga, ülejäänu puudutas tehinguid, mis maksutati *sisa*'ga ja olid käibemaksuvabad ning mahaarvamise võimaluseta".

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohtus tõi António Jorge oma hagi toetuseks välja kuuenda direktiivi artikli 19 tõlgendamise.

14 Neil asjaoludel otsustas Supremo Tribunal Administrativo kohtuliku arutamise peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kuidas tuleb tõlgendada nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi (77/388/EMÜ) artiklit 19?

2. Kas [CIVA] artikli 23 lõige 4 on kooskõlas eespool nimetatud sättega, kui viimast tõlgendada nii, et kui maksumaksja on kinnisvaraga tegelev ettevõtja,

kes töötab kahes tegevusvaldkonnas, ühelt poolt elamuehitus müügiks (käibemaksuvaba) ja teiselt poolt ehituse töövõtulepingud (käibemaksustatavad), siis peab käibemaksu mahaarvamise protsendi või ühe või teise tegevuse jaoks kaupade ja teenuste omandamisel maksumaksja poolt tasutud osa väljaarvutamisel murdarvu nimetajasse lisama lisaks aastakäibele ka iga aasta lõpuks veel lõpetamata tööde maksumuse, mida ei ole veel turule toodud ning mille maksumust ei ole kas osaliselt või täielikult sisse nõutud?

3. Või kas seda direktiivi sätet tuleb tõlgendada nii, et nimetatud nimetaja sisaldab ainult käivet?"

Eelotsuse küsimused

Küsimuste sõnastus

15 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt esitatud küsimuste sõnastuse osas tuleb kõigepealt meelde tuletada, et kui Euroopa Kohtul ei ole EÜ artikli 234 alusel pädevust kohaldada ühenduse normi konkreetsele asjale ja seega kvalifitseerida siseriikliku õiguse normi seoses selle ühenduse normiga, võib ta siiski selle sättega sätestatud õigusalase koostöö raames toimiku abil anda siseriiklikule kohtule ühenduse õiguse tõlgendamise juhtnööre, mis võivad olla viimasele kasulikud mingi sätte mõju hindamisel (vt 20. aprilli 1988. aasta otsus kohtuasjas 204/87: Bekaert, EKL 1998, lk 2029, punkt 5).

16 Selles osas on Euroopa Kohtul ebasobivalt või talle EÜ artikliga 234 antud ülesannete raamest väljuvalt sõnastatud küsimuste korral õigus võtta eelotsusetaotluse esitanud kohtu poolt esitatud aspektide kogumist ja eriti eelotsusetaotluse põhjendustest välja need ühenduse õiguse aspektid, mida peab vaidluse eset silmas pidades tõlgendama (vt 17. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C-105/96: Codiesel, EKL 1997, lk I-3465, punkt 13).

17 Eelotsusetaotluse põhjendustest tuleneb, et Supremo Tribunal Administrativo palub Euroopa Kohtul tõlgendada kuuenda direktiivi artikli 19 lõiget 1 ja esitab täpsemalt küsimuse „kas juhul, kui maksumaksja on kinnisvaraga tegelev ettevõtja, kes töötab kahes tegevusvaldkonnas, ühelt poolt elamuehitus müügiks (käibemaksuvaba) ja teiselt poolt ehituse töövõtulepingud (käibemaksustatavad), siis peab käibemaksu mahaarvamise protsendi või ühe või teise tegevuse jaoks kaupade ja teenuste omandamisel maksumaksja poolt tasutud osa väljaarvutamisel murdarvu nimetajasse lisama lisaks aastakäibele ka iga aasta lõpuks veel lõpetamata tööde maksumuse, mida ei ole veel turule toodud ning mille maksumust ei ole kas osaliselt või täielikult sisse nõutud".

18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tahab seega teada, kas kuuenda direktiivi artikli 19 kohaldamiseks ja täpsemalt sama direktiivi artiklis 17 sätestatud mahaarvatava osa saamist võimaldava murdarvu väljaarvutamiseks tuleb nimetajasse lisada iga aasta lõpuks veel lõpetamata tööde maksumuse, mida ei ole veel turule toodud ning mille väärtust ei ole kas täielikult või osaliselt maksumaksja poolt sisse nõutud.

Euroopa Kohtule esitatud märkused

19 Euroopa Ühenduste Komisjon ja Portugali valitsus kinnitavad, et siseriikliku õiguse norm, mis viib mahaarvatava osa väljaarvutamist võimaldava murdarvu nimetajasse maksumaksja poolt veel lõpetamata ehitustööde käigus tehtud tööde maksumuse lisamiseni, ei ole kooskõlas kuuenda direktiivi artikliga 19 selles osas, milles need tööd ei vasta maksumaksja poolt juba toimunud kauba üleandmisele ja teenuste osutamisele või teistele olukordadele, millega määratakse kindlaks maksustatava teokoosseisu olemasolu või maksu sissenõutavus.

20 Portugali valitsus täpsustab siiski, et nimetatud direktiivi artikli 17 lõike 5 kolmandat lõiku kohaldades on võimalik siseriiklike ametiasutuste poolt kriteeriumi vastuvõtmine, mis lubab kindlaks määrata ettevõtte tegevuse ulatuse, pidades silmas tootmise erinevust ja veel lõpetamata tööde maksumust sõltuvalt nende tegelikust kasutamisest. Komisjon toob omalt poolt välja sama direktiivi artiklis 20 toodud hilisema korrigeerimise võimaluse.

Euroopa Kohtu hinnang

21 Esialgu tuleb meelde tuletada, nagu Euroopa Kohus on juba leidnud, et mahaarvamise korra eesmärk on võtta ettevõtjalt tervenisti ära kogu majandustegevuse raames tasumisele kuuluva või tasutud käibemaksu koorem. Ühine käibemaksusüsteem tagab seega majandustegevuse maksustamise täieliku neutraalsuse, olenemata selle tegevuse eesmärkidest või tulemitest, tingimusel et see tegevus ise on põhimõtteliselt käibemaksuga maksustatud (8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-98/98: Midland Bank, EKL 2000, lk I-4177, punkt 19, ja 22. veebruari

2001. aasta otsus kohtuasjas C-408/98: Abbey National, EKL 2001, lk I-1361, punkt 24).

22 Eelotsusetaotlusest tuleneb, et António Jorge teostab kuuenda direktiivi artikli 2 lõiget 1 ning artiklit 6 rakendades oma majandustegevuse raames elamuehituslepingutele vastavate käibemaksustatavate teenuste osutamist. See äriühing teostab samuti kinnisvara võõrandamist, mis on käibemaksustatav selle direktiivi artikli 2 lõike 1 ja artikli 5 kohaselt, kuid sellest maksust vabastatud sama direktiivi artikli 28 lõike 3 punkti b ning F lisa punkti 16 kohaselt.

23 Osas, milles ei ole tegemist kuuenda direktiivi artikli 19 lõike 2 teises lauses nimetatud juhuslike tehingutega, mis jäetakse sama direktiivi artikli 17 lõike 5 esimese lõigu kohaselt mahaarvatava osa väljaarvutamisel kõrvale, tuleb määrata kindlaks, milliseid tehinguid peab selle osa väljaarvutamisel arvesse võtma.

24 Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 1 näeb ette, et mahaarvamise õigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal. Sama direktiivi artikli 10 lõige 2 sätestab, et see on nii pärast kauba kättetoimetamist või teenuse osutamist (8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-400/98: Breitsohl, EKL 2000, lk I-4321, punkt 36). Tuleb meelde tuletada, et kuuenda direktiivi artikli 10 lõike 1 punkt b määratleb maksu sissenõutavuse kui olukorra, mil „maksuhalduril tekib seadusjärgne alus nõuda maksukohustuslaselt maksu tasumist".

25 Sellest tuleneb, et kuuenda direktiivi korra kohaselt on maksustatav teokoosseis, maksu sissenõutavus ja mahaarvamise võimalus seotud kauba tegeliku kättetoimetamise või teenuste osutamisega, v.a juhul, kui tuleb tasuda ettemaks, mille puhul muutub maks sissenõutavaks ettemaksu kättesaamisel. Artikli 19 lõige 1 ei sisalda ühtegi viidet selle kohta, et selle üldreegli kohaldamisest on tehtud erand

mahaarvatava osa väljaarvutamiseks ning miski selle sätte sõnastuses ei anna alust arvata, et kord sisaldab erandit osas, mis puudutab mahaarvatava osa saamist võimaldava murdarvu väljaarvutamiseks nimetajas veel teiste lõpetamata tehingute kui nende arvestamist, mille puhul tuleb tasuda ettemaksu või määrata tööde arvepidamine.

26 Sellest vaatenurgast lähtudes on korra vastane leida, et mahaarvamise aluse kindlakstegemisel võiks arvestada veel teostamata tehinguid, mille teostamine tulevikus võib mitte toimuda, samas kui maksustatav teokooseis ning seetõttu mahaarvamise õigus sõltub tehingu tegelikust teostamisest. Seega osas, milles veel lõpetamata tööde kohta ei ole maksukohustuslase poolt arvet esitatud või tööde arvepidamist ja ettemakse tasumist kaasnenud, ei saa neid pidada juba viimase poolt teostatud kaupade üleandmiseks või teenuste osutamiseks ega ka ühekski teiseks olukorraks, mida võiks pidada maksu sissenõutavaks muutumiseks. Seega ei pea neid lisama kuuenda direktiivi artikli 19 lõikes 1 nimetatud murdarvu nimetajasse mahaarvatava osa väljaarvutamiseks.

27 Seega tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtule vastata, et kuuenda direktiivi artikli 19 lõikega 1 on vastuolus see, kui mahaarvatava osa väljaarvutamist võimaldava murdarvu nimetajasse lisatakse maksumaksja poolt veel lõpetamata ehitustööde käigus tehtud tööde maksumus, kui see maksumus ei vasta juba teostatud või tööde arvepidamise määramiseks ja/või ettemaksu kättesaamiseks põhjuse andnud kaupade üleandmisele või teenustele osutamisele.

Kohtukulud

28 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

Nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas artikliga 19 on vastuolus see, kui mahaarvatava osa väljaarvutamist võimaldava murdarvu nimetajasse lisatakse maksumaksja poolt veel lõpetamata ehitustööde käigus tehtud tööde maksumus, kui see maksumus ei vasta juba teostatud või tööde arvepidamise määramiseks ja/või ettemaksu kättesaamiseks põhjuse andnud kaupade üleandmisele või teenustele osutamisele.

Allkirjad