

Esialgne tõlge

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

11. jaanuar 2024(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – IV lisa – Punkt 2 – Ajutised sätted teatud töomahukatele teenustele – Eravalduses olevate eluruumide renoveerimis- ja remonditeenustele kohaldatav vähendatud käibemaksumäär – Mõiste „eravalduses olevad eluruumid“

Kohtuasjas C-433/22,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus) 8. juuni 2022. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 30. juunil 2022, menetluses

Autoridade Tributária e Aduaneira

versus

HPA – Construções SA,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: kolmanda koja president K. Jürimäe kaheksanda koja presidendi ülesannetes (ettekandja), kohtunikud M. Safjan ja M. Gavalec,

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Portugali valitsus, esindajad: P. Barros da Costa, C. Bento ja A. Rodrigues,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Björkland ja I. Melo Sampaio,

olles 7. septembri 2023. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), IV lisa punkti 2 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugali maksu- ja tolliamet, edaspidi „maksuamet“) ning HPA – Construções SA (edaspidi „HPA“) vahelises kohtuvaidluses,

mis puudutab selle äriühingu poolt osutatud teatud kinnisasjade renoveerimisteenuste suhtes kohaldatavat käibemaksumäära.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi VIII jaotis „Maksumäär“ sisaldab 2. peatükki „Maksumäära struktuur ja tasemed“, milles on muu hulgas artiklid 96 ja 98.

4 Selle direktiivi artiklis 96 on sätestatud:

„Liikmesriigid kohaldavad harilikku maksumäära, mille iga liikmesriik on kindlaks määranud teatud protsendina maksustatavast väärtusest ning mis on sama kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul.“

5 Nimetatud direktiivi artikli 98 lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Liikmesriigid võivad kohaldada kas üht või kaht vähendatud maksumäära.

2. Vähendatud maksumäärasid kohaldatakse üksnes III lisa nimetatud rühmadesse kuuluvate kaubatarnete ja teenuste osutamise suhtes.“

6 Sama direktiivi VIII jaotise 3. peatükk „Ajutised sätted teatud töomahukatele teenustele“ sisaldab muu hulgas käibemaksudirektiivi artikleid 106 ja 107. Pärast põhikohtuasja asjaolude ilmumist tunnistati käibemaksudirektiivi VIII jaotise 3. peatükk ja selle direktiivi IV lisa kehtetuks nõukogu 5. mai 2009. aasta direktiiviga 2009/47/EÜ, millega muudetakse direktiivi 2006/112 vähendatud käibemaksumäärade osas (ELT 2009, L 116, lk 18).

7 Käibemaksudirektiivi artiklis 106 on sätestatud:

„[Euroopa Liidu] Nõukogu võib [Euroopa] [K]omisjoni ettepaneku põhjal ühehäälselt lubada liikmesriikidel kohaldada IV lisa nimetatud teenuste suhtes artiklis 98 sätestatud vähendatud maksumäärasid kuni 31. detsembrini 2010.

Vähendatud maksumäärasid võib kohaldada kõige rohkem IV lisa nimetatud kahte rühma kuuluvate teenuste suhtes.

Erandjuhtudel võib liikmesriigil lubada kohaldada vähendatud maksumäärasid kolme rühma kuuluvate teenuste suhtes.“

8 Selle direktiivi artiklis 107 on sätestatud:

„Artiklis 106 nimetatud teenused peavad vastama järgmistele tingimustele:

a) need peavad olema töomahukad;

b) need peavad enamjaolt olema osutatud otse lõpptarbijale;

[...]“.

9 Selle direktiivi IV lisa sisaldas direktiivi artiklis 106 nimetatud teenuste loetelu. Nimetatud lisa punkt 2 on sõnastatud järgmiselt:

„eravalduses olevate eluruumide renoveerimine ja remont, välja arvatud materjalid, mis

moodustavad olulise osa teenuse väärtusest“.

Portugali õigus

10 Käibemaksuseadustiku (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (edaspidi „käibemaksuseadustik“) on artikli 18 lõikes 1 sätestatud:

„Maksumäärad on järgmised:

a) käesolevale seadustikule lisatud I loetelus nimetatud impordi, kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksumäär 5%.

[...]

c) muu impordi, muude kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksumäär 21%.“

11 Käibemaksuseadustikule lisatud I loetelu punktis 2.24 oli sätestatud:

„Töövõtulepingud kinnisasja ja eluruumina kasutatava kinnisasja eraldiseisvate osade parendamiseks, uuendamiseks, renoveerimiseks, restaureerimiseks, remondiks ja säilitamiseks, välja arvatud puhastusteenused, haljasalade hooldamine ja selliste kinnisasjadega seotud töövõtulepingud, mis hõlmavad kõiki osi või ühte osa aladest, millel asuvad basseinid, saunad, tennise- ja golfi- või minigolfiväljakud ning muud sarnased rajatised.

Vähendatud maksumäära ei kohaldata kasutatud materjalidele, välja arvatud juhul, kui nende väärtus ületab 20% osutatud teenuse koguväärtusest.“

12 Käibemaksuseadustikule lisatud I loetelu selles punktis kasutatud väljendi „kinnisasja ja eluruumina kasutatava kinnisasja eraldiseisvad osad“ tõlgendamiseks andis maksuhaldur suunised eelkõige 7. augusti 2000. aasta ringkirjaga nr 30025. Selle ringkirja kohaselt käsitatakse eluruumina kasutatavana kinnisasja, „mida kasutatakse sellisena töödega alustamise hetkel ja mida pärast tööde lõpetamist kasutatakse ka edaspidi eravalduses oleva eluruumina“.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

13 HPA on äriühing, mis tegeleb eelkõige tsiviilehituse ja ehitustöövõtulepingutega seotud teenuste osutamisega. Nimetatud äriühing sõlmis 2007. aastal linnahoonete ümberehitamiseks viis ehitustöövõtulepingut kolme äriühinguga, kes olid nendes lepingutes ette nähtud tööde objektiks olevate kinnisasjade omanikud.

14 HPA märkis nende lepingute raames osutatud renoveerimis- ja remonditeenuste kohta esitatud arvetele käibemaksuseadustikule lisatud I loetelu punkti 2.24 alusel 5% vähendatud käibemaksumäära.

15 Direção de Finanças de Lisboa (Lissaboni maksuamet, Portugal) viis 19. jaanuaril 2011 läbi HPA maksukontrolli, mis puudutas 2007. aastat. Kontrolli eesmärk oli teha kindlaks, kas vähendatud maksumäära kohaldamiseks ette nähtud tingimused, eelkõige tingimus, et teenuste osutamise objekt on eluruumina kasutatav kinnisasi, olid täidetud.

16 Kuna kontrolli tulemusel leiti, et HPA?l ei ole õigust kohaldada vähendatud maksumäära, saatis Serviço de Finanças de Sintra-1 (Sintra?1 maksuamet, Portugal) 10. mail 2011 sellele äriühingule maksuotsuse täiendavalt tasumisele kuuluva käibemaksu kohta summas 374 750,77 eurot.

17 HPA vaidlustas maksuotsuse Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintras (Sintra haldus- ja maksukohus, Portugal). See kohus rahuldab 26. juuni 2020. aasta otsusega HPA kaebuse ja tühistas maksuotsuse. Maksuamet kaebas nimetatud kohtuotsuse edasi eelotsusetaotluse esitanud kohtule, Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus).

18 Maksuhaldur väidab selles kohtus, et käibemaksuseadustikule lisatud I loetelu punkt 2.24, nagu seda on tõlgendatud 7. augusti 2000. aasta ringkirjas nr 30025, on kohaldatav üksnes selliste kinnisasjade renoveerimise teenustele, mida ka tegelikult kasutatakse eluasemena nii enne kui ka pärast nimetatud teenuste osutamist. Käibemaksuseadustikule lisatud I loetelu punktis 2.24 ette nähtud vähendatud käibemaksumäär ei ole seega kohaldatav niisuguste kinnisasjade renoveerimise teenustele, mis sarnaselt käesoleva kohtuotsuse punktis 13 nimetatud viie ehitustöövõtulepingu esemeks olnud kinnisasjadele on üksnes „mõeldud“ eluruumiks selles mõttes, et nende kohta on kasutusluba, kuid nimetatud teenuste osutamise ajal neis tegelikult ei elata.

19 Kuna käibemaksuseadustikule lisatud I loetelu punktiga 2.24 võeti Portugali õigusesse üle käibemaksudirektiivi IV lisa punkt 2, peab nimetatud kohus vajalikuks paluda Euroopa Kohtul tõlgendada viimati nimetatud sätet. Sama kohtu sõnul vajab eelkõige selgitust küsimus, millistel tingimustel võib renoveerimisteenus osutamise suhtes kohaldada vähendatud maksumäära, mida kohaldatakse käibemaksudirektiivi asjaomases sättes nimetatud „eravalduses olevate eluruumide renoveerimisi[s]e ja remon[di]“ suhtes.

20 Sellega seoses märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et Euroopa Kohus leidis 5. mai 2022. aasta kohtuotsuses DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes (C-218/21, EU:C:2022:355), et esiteks hõlmas käibemaksudirektiivi IV lisa punkt 2 kahte eraldiseisvat tegevust, nimelt remonti ja renoveerimist, ning teiseks kohaldati seda eravalduses olevate eluruumide puhul, st isiklike eluasemetena kasutatavad kinnisasjad, mida ei kasutata ärilistel, teenuse osutamise või ajutise kasutamise (nagu hotellid) eesmärkidel. Euroopa Kohus ei andnud siiski hinnangut mõiste „eravalduses olevad eluruumid“ tõlgendamise kohta.

21 Neil asjaoludel otsustas Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas käibemaksudirektiivi IV lisa punktiga 2 on vastuolus riigisisene õigusnorm, mille kohaselt võib vähendatud käibemaksumäära kohaldada ainult niisuguste eravalduses olevate eluruumidena kasutatavate kinnisasjade remondi ja renoveerimise ehitustöövõtu lepingutele, milles nende tööde tegemise ajal elatakse?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

22 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt selgitada, kas käibemaksudirektiivi IV lisa punkti 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad eravalduses olevate eluruumide remondi- ja renoveerimisteenusetele vähendatud käibemaksumäära kohaldamiseks ette tingimuse, et neid elurume tuleb ka tegelikult kasutada nimetatud tööde tegemise ajal eluasemena.

23 Käibemaksudirektiivi IV lisa punkt 2 koostoimes selle direktiivi artikliga 106 lubas kuni nimetatud sätte kehtetuks tunnistamiseni direktiiviga 2009/47 liikmesriikidel kohaldada vähendatud käibemaksumäära teenustele, mis on seotud „eravalduses olevate eluruumide renoveerimise ja remondiga, välja arvatud materjalid, mis moodustavad olulise osa teenuse väärtusest“.

24 Kuna käibemaksudirektiivis ei ole viidatud liikmesriikide õigusele ning see ei anna

asjakohast määratlust, siis tuleb selle direktiivi IV lisa punktis 2 sisalduvaid mõisteid tõlgendada ühetaoliselt ja liikmesriikides antud hinnangutest sõltumatult ning vastavalt nende tavapärasele tähendusele tavakeeles, võttes arvesse nende kasutamise konteksti ja nende sätete eesmärgi, mille osa nad on (5. mai 2022. aasta kohtuotsus DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika).

25 Esiteks, mis puudutab väljendit „eravalduses olevad eluruumid“, siis tuleb märkida, et mõiste „eluruum“ tähistab üldjuhul kinnis- või ka vallasasja või selle osa, mis on mõeldud elamiseks ja mida kasutatakse seega ühe või mitme isiku elukohana. Lisaks võimaldab nimisõna „eravaldus“ eristada sellest niisuguseid elurume, mis ei ole eravalduses, nagu ametiruumid või hotellid (5. mai 2022. aasta kohtuotsus DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika).

26 Seega peavad käibemaksudirektiivi IV lisa punktis 2 nimetatud renoveerimis- ja remonditeenused puudutama eravalduses olevate eluruumidena kasutatavaid kinnisasju, samas kui teenused, mis puudutavad muul otstarbel, näiteks kaubanduslikel eesmärkidel, kasutatavaid kinnisasju, ei kuulu selle sätte kohaldamisalasse (5. mai 2022. aasta kohtuotsus DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

27 Kuna vastavalt käesoleva kohtuotsuse punktides 25 ja 26 meenutatud kohtupraktikale puudutavad käibemaksudirektiivi IV lisa punktis 2 nimetatud teenused kinnisasju, mida kasutatakse ühe või mitme isiku elukohana ja mida kasutatakse isikliku eluasemena, siis nähtub nimetatud sätte sõnastusest, et selles peetakse silmas nende kinnisasjade tegelikku kasutust eluruumina. Nimelt viitavad nii elukoha mõiste kui ka asja kasutamise nõue selle konkreetsele kasutamisele.

28 Seega tuleb käibemaksudirektiivi IV lisa punkti 2 sõnastust arvestades asuda seisukohale, et ühelt poolt ei kuulu kinnisasi, millel on küll eluruumi kasutusluba, kuid mida tegelikult ei kasutata sellel otstarbel ajal, mil kõnealuseid renoveerimis- või remonditeenuseid osutatakse, selle sätte kohaldamisalasse. Teiselt poolt ei kuulu selle sätte kohaldamisalasse renoveerimis- või remonditeenused, mis puudutavad kaupu, mida nende teenuste osutamise kuupäeval nende omanik kasutab äriistel või investeerimiseesmärkidel.

29 Teiseks kinnitab käibemaksudirektiivi IV lisa punkti 2 kontekst tõlgendust, mille kohaselt kohaldatakse vähendatud käibemaksumäära üksnes renoveerimis- ja remonditeenustele, mille objektiks on kinnisasjad, mida tegelikult kasutatakse eluasemena.

30 Kõigepealt kujutab see säte osas, milles see võimaldab kohaldada vähendatud käibemaksumäära, endast erandit hariliku maksumäära kohaldamise põhimõttest ja seda tuleb seega tõlgendada kitsendavalt (vt selle kohta 19. detsembri 2019. aasta kohtuotsus Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, punkt 25, ja 5. mai 2022. aasta kohtuotsus DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, C-218/21, EU:C:2022:355, punkt 40 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Seejärel tuleneb käibemaksudirektiivi artiklite 106 ja 107 koostoimest, et vähendatud käibemaksumäära kohaldamiseks peavad selle direktiivi IV lisa punktis 2 loetletud teenused olema suures osas osutatud otse lõpptarbijatele. Ent renoveerimis- või remonditeenust, mida osutatakse eluruumi omavale äriühingule või füüsilisele isikule, ilma et seda eluaset sellel otstarbel tegelikult kasutataks, ei saa pidada osutatuks lõpptarbijale, nagu ka renoveerimisteenust, mida osutatakse äriühingule või füüsilisele isikule, kes ei kasuta oma majandus- või kutsetegevuses asja mitte eluasemena, vaid kaubanduslikul eesmärgil.

32 Kolmandaks, nagu nähtub kohtujuristi ettepaneku punktides 31–33, on käibemaksudirektiivi IV lisa punkti 2 tõlgendamine nii, et selle sätte kohaldamisalasse kuuluvad üksnes renoveerimis- ja remonditeenused, mille objekt on kinnisasi, milles ehitustööde tegemise ajal ka tegelikult elatakse, on kooskõlas eesmärkidega, mida taotletakse tarbija jaoks soodsama, vähendatud maksumäära kehtestamisega.

33 Ettevõtja jaoks, kellel on õigus sisendkäibemaksu maha arvata, ei ole oluline, kas renoveerimis- või remonditeenused on maksustatud hariliku või vähendatud määraga, kuna ta on nende teenustega seotud maksu tasumise kohustusest tänu käibemaksu mahaarvamise õiguse kasutamisele igal juhul vabastatud. Küll aga on nende teenuste puhul vähendatud maksumäära kohaldamine soodsam lõpptarbija jaoks, kes ehitustööde objektiks olevas hoones tegelikult elab ja kellel ei ole õigust sisendkäibemaksu maha arvata.

34 Niisugune tarbija saab seega tänu vähendatud maksumäära kohaldamisele tegelikult eluasemena kasutatava eluruumi renoveerimise ja remondi teenuseid soetada madalama hinnaga kui see, mida ta maksaks juhul, kui neid teenuseid maksustataks hariliku maksumääraga. Otsustav asjaolu selle hindamisel, kas tarbija võib saada kasu vähendatud käibemaksumäära kohaldamisest, on aga asjaolu, et kulu tekkimise ajal kasutab tarbija seda kinnisasja ka tegelikult eluasemena.

35 Neljandaks ja lõpuks tuleb täpsustada, et selleks, et pidada eluaset selliseks, milles ka tegelikult elatakse, ei ole vaja, et seda kasutaksid tööde tegemise ajal isikud, kes seal elavad alaliselt või mitte. Ühelt poolt ei muuda eluruumi tegelikku kasutusotstarvet asjaolu, et asja kasutatakse aastas vaid teatud aja jooksul. Teiselt poolt ei muuda asjaolu, et eravalduses olev eluruum ei ole teatud ajavahemikul kasutuses, seda, et tegemist on eravalduses eluruumiga.

36 Kõiki eeltoodud põhjendusi arvestades tuleb eelotsuse küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi IV lisa punkti 2 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad eravalduses olevate eluruumide remondi- ja renoveerimisteenustele vähendatud käibemaksumäära kohaldamiseks ette tingimuse, et neid eluruumi tuleb ka tegelikult kasutada nimetatud tööde tegemise ajal eluasemena.

Kohtukulud

37 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, IV lisa punkti 2

tuleb tõlgendada nii, et

sellega ei ole vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad eravalduses olevate eluruumide remondi- ja renoveerimisteenustele vähendatud käibemaksumäära kohaldamiseks ette tingimuse, et neid eluruumi tuleb ka tegelikult kasutada nimetatud tööde tegemise ajal eluasemena.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: portugali.