

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

CHRISTINE STIX-HACKL

esitatud 16. detsembril 2004(1)

Kohtuasi C-536/03

António Jorge Lda

versus

Fazenda Pública

(Supremo Tribunal Administrativo (Portugal) eelotsusetaotlus)

Käibemaks – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Kinnisvaratehingud – Kaubad ja teenused, mida kasutatakse maksustatavateks ning maksuvabadeks tehinguteks – Osa mahaarvamine – Teenused, mille osutamine ei ole lõpule viidud ja mille eest ei ole tasutud

I. Sissejuhatus

1. Käesolev eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta — ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas(2) (edaspidi „kuues direktiiv”) tõlgendamist ning täpsemalt sisendkäibemaksu mahaarvamist. Eelotsuse küsimused käsitlevad täpsemalt selliste tööde arvessevõtmist, mis on veel lõpetamata ja mida ei ole veel turule toodud ning mille eest ei ole ka veel tasutud.

II. Õiguslik raamistik

A. Ühenduse õigus

2. Kuuenda direktiivi artikli 17 lõige 5 sätestab sisendkäibemaksu mahaarvamise õiguse tekkimise ja ulatuse kohta järgmist:

„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.

Sellest olenemata võivad liikmesriigid:

- a) lubada maksukohustuslasel osa määrata iga oma tegevusvaldkonna kohta, kui iga valdkonna kohta peetakse eraldi arvestust;
- b) kohustada maksukohustuslast osa määrama iga oma tegevusvaldkonna kohta ning pidama iga valdkonna kohta eraldi arvestust;
- c) lubada maksukohustuslasel maha arvata kõikide kaupade ja teenuste või neist osa kasutamise alusel või kohustada teda seda tegema;
- d) lubada maksukohustuslasel esimeses lõigus nimetatud korras maha arvata kõikide kaupade ja teenuste puhul, mida kasutatakse seoses kõikide selles nimetatud tehingutega, või kohustada teda seda tegema;
- e) näha ette, et kui maksukohustuslase poolt mahaarvamisele mittekuuluv käibemaksusumma on tühine, seda ei arvestata.”

3. Kuuenda direktiivi artikkel 19 sätestab:

„Mahaarvatava osa arvutamine

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. Kui liikmesriigid kasutavad artikli 20 lõikes 5 sätestatud võimalust kapitalikaupade puhul korrigeerimist mitte nõuda, võivad nad mahaarvatava osa arvutamisel arvesse võtta ka kapitalikaupade võõrandamise tehingud.

3. Aastaks prognoositav osa arvutatakse ajutiselt välja eelmise aasta tehingute alusel. Selliste võrdlustehingute puudumise korral või nende tühise väärtuse korral annab mahaarvatava osa kohta maksuhalduri järelevalve all ajutise hinnangu maksukohustuslane ise oma prognooside kohaselt. Sellest olenemata võivad liikmesriigid säilitada oma senised eeskirjad.

Nimetatud ajutiselt prognoositava osa alusel tehtud mahaarvamised korrigeeritakse järgmisel aastal lõpliku osa kindlaksmääramise ajal.”

B. Siseriiklik õigus

4. Antud asjaga seondub Portugali käibemaksukodeks Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (edaspidi „CIVA”)(3) ning eeskätt selle artikkel 23, mis reguleerib sisendkäibemaksu

mahaarvamist. CIVA-s sätestatud korda täiendati kinnisvara osas ühe hilisema dekreetseaduse artikliga 5.(4) Alles Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest ilmneb, et CIVA artiklit 23 mõjutab veel üks õigusakt.(5)

5. Portugali õiguse kohaselt, nii nagu seda kohaldab sealne maksuhaldur, tuleb ka aasta lõpuks veel lõpetamata tööde väärtus arvestada osa määramiseks kasutatava murdarvu nimetaja sisse.

III. Asjaolud, põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

6. António Jorge Lda (edaspidi „Jorge Lda”) on ehitusalal tegutsev ettevõtja, kes tegeleb ehitustööde riigihanketingute ja erasektori ehitustellimuste täitmisega, samuti ehitiste ja maatükkide ostmise ja müügiga. Jorge Lda on käibemaksukohustuslane, kes on ehitiste müümisel käibemaksust vabastatud, ehitustööde tegemisel aga mitte.

7. Eelotsusetaotluse kohaselt osutas Jorge Lda aastail 1994–1997 teenuseid (ehituse töövõtulepingud), mis andis talle käibemaksu mahaarvamise õiguse teatud omandamistelt ja tehingutelt (ehitiste müügiks ehitamine), mille puhul selline mahaarvamine ei olnud lubatud. Neil aastail koosnes umbes 50% tema käibest kinnisvaraga seotud ehituse töövõtulepingutest, millelt tasuti 5% käibemaksu ja arvati maha 16% või 17%. 20% käibelt maksti maksu 16% või 17%. Ülejäänud käibe näol oli tegu käibemaksuvabade tehingutega, millelt ei saanud käibemaksu maha arvata.

8. Maksurevisjoni käigus tuvastas selleks pädev ametiasutus muu hulgas alljärgneva:

- probleemid seoses Jorge Lda poolt maha arvatud üldkuludega, kuigi omandatud kaubad olid mõeldud maksuvaba ja maksustatava valdkonna tarbeks;
- kinnisasjade omandamine kuulub käibemaksuga maksustatavasse (mahaarvatav) valdkonda, kusjuures majandusaasta lõpus jagati osa kinnisasjade amortisatsiooni summast ümber või arvati maksuvabasse valdkonda kuuluvate tegevuste lõppemisel maha.

9. Kuna Jorge Lda oli kõik üldkulud maha arvanud, nõudis maksuhaldur mahaarvamisele mittekuuluva osa täiendavat maksmist ning lisaks viivise intressi.

10. Jorge Lda vaidles sellisele maksu määramisele vastu.

11. Õigusvaidlus puudutab sisuliselt mõiste „käive” tõlgendamist kuuenda direktiivi tähenduses ning eeskätt küsimust, kas maksuhaldur võis arvesse võtta ka veel selliste lõpetamata tööde väärtust, mida ei ole turule toodud.

12. Nende kuuenda direktiivi tõlgendamisega seotud õigusprobleemide selgitamiseks esitas Supremo Tribunal Administrativo 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?”

IV. Eelotsuse küsimused

13. Võttes arvesse kolme eelotsuse küsimuse sisu ja sõnastust, on asjakohane hinnata nende vastuvõetavust.

14. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib Euroopa Kohus siseriikliku kohtu eelotsuse küsimuse otsustamisest keelduda, kui on ilmselge, et taotletud ühenduse õiguse tõlgendamisel puudub igasugune seos põhikohtuasja asjaoludega või esemega, kui küsimus on üldine või hüpoteetiline või kui Euroopa Kohus ei ole teadlik faktilistest ja õiguslikest asjaoludest, mille põhjal saaks talle esitatud küsimustele kasulikult vastata.(6)

15. Esimeses eelotsuse küsimuses palutakse küll ühenduse õiguse sätte tõlgendust, kuid kuna see on nii üldiselt sõnastatud, ei ole sellele võimalik eraldi vastata.

16. Seevastu teine eelotsuse küsimus tõstatab ikka jälle Euroopa Kohtu poolt osundatud probleemi. Nimelt on selle eelotsuse küsimuse eesmärk välja selgitada siseriikliku õiguse, täpsemini CIVA artikli 23 lõike 4 kokkusobivus direktiivi ühe sättega. Küsimused siseriikliku õiguse kokkusobivuse kohta ühenduse õigusega ei kuulu aga eelotsusemenetluses käsitlemisele kuuluvate teemade hulka.

17. Muus osas sisaldab eelotsusetaotlus üksnes väheseid andmeid siseriikliku õiguse, iseäranis CIVA artikli 23 sõnastuse kohta.

18. Seega on kaheldav, kas eelotsusetaotlus vastab Euroopa Kohtu praktikas esitatud nõuetele, mille kohaselt tuleb kasuliku vastuse saamiseks ka siseriiklikku õiguslikku raamistikku piisavalt kirjeldada.

19. Ühes teises Portugali käibemaksu puudutavas kohtuasjas(7) kuulutas Euroopa Kohus eelotsusetaotluse muu hulgas siseriikliku õiguse ebapiisava esitamise tõttu vastuvõetamatuks, kuigi siseriiklikud õigusnormid olid lisana juurde lisatud. Käesolevas menetluses ei sisalda aga eelotsusetaotlus ei sätte algset redaktsiooni ega ka hilisemate muudatuste sõnastust.

20. Edasi hinnatakse eelotsuse küsimuste vastuvõetavust nõude alusel, mille kohaselt andmed eelotsusetaotlustes peavad lisaks Euroopa Kohtu kasulike vastuste võimaldamisele andma Euroopa Kohtu põhikirja artikli 23 alusel ka liikmesriikidele ja teistele menetlusosalistele võimaluse esitada märkusi. Euroopa Kohus peab nimelt silmas pidama ka seda, et see õigus oleks neile tagatud, arvestades asjaolu, et viidatud õigusnormi kohaselt saadetakse menetlusosalistele üksnes eelotsusetaotlused.(8)

21. Nüüd tuleb aga viidata sellele, et käesolevas kohtuasjas on selle aluseks oleva õigusküsimuse tähtsusest hoolimata avaldanud oma arvamust üksnes puudutatud liikmesriik. See

osundab sellele, et teistele liikmesriikidele saadetud eelotsusetaotlus sisaldab ebapiisavaid andmeid.

22. Kolmanda eelotsuse küsimuse osas tuleb selgitada, et selle esemeks on ilmselt CIVA artikli 23 ehk iseriikliku õiguse tõlgendamine. Selline taotlus on juba EÜ artikli 234 sõnastuse kohaselt vastuvõetamatu.

23. Nüüd tekib küsimus, kas eelotsuse küsimust saaks niimoodi ümber sõnastada, et see oleks vastuvõetav. Mõeldav oleks küsimus selliselt ümber sõnastada, et sellega taotletaks kuuenda direktiivi artikli 19, eeskätt mõiste „käive” tõlgendamist.

24. Selles osas tekib muidugi küsimus, kas tegemist ei ole mitte üldise arvamuse taotlemisega. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt ei ole selline taotlus igal juhul eelotsusemenetluse esemeks EÜ artikli 234 järgi(9).

25. Kui aga eelotsuse küsimustega tahetakse saavutada siseriiklikus kohtus poolelioleva konkreetse vaidluse lahendamist, siis on ka selline taotlus vastuvõetamatu, kuna Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kuulub EÜ artiklis 234 sätestatud menetluse raames, mis põhineb siseriiklike kohtute ja Euroopa Kohtu ülesannete selgel jaotusel, asjaolude hindamine siseriikliku kohtu pädevusse.(10)

26. Seega ei ole Euroopa Kohtul pädevust otsustada põhikohtuasja asjaolude üle või kohaldada tema poolt tõlgendatud ühenduse õigusnorme siseriiklikele meetmetele või konkreetse põhikohtuasja asjaoludele, kuna see on täielikult eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevuses. Seetõttu nõuab Jorge Lda üksikutele tehingutele käibemaksuõigusliku hinnangu andmine faktiliste asjaolude hindamist, mis kuulub siseriikliku kohtu pädevusse.(11)

27. Euroopa Kohtu poolt eelotsuse küsimuste vastuvõetavuse tingimuste range kohaldamist – mida ma möönan – silmas pidades võib antud kohtuasja, nii nagu juba sama siseriikliku kohtu ühe varasema eelotsusetaotluse(12) puhul konstateerida, et mitte ükski eelotsuse küsimus ei ole vastuvõetav.

V. Ettepanek

28. Tuginedes eelnevale, teen Euroopa Kohtule ettepaneku tunnistada eelotsusetaotlus vastuvõetamatuks.

1 – Algkeel: saksa.

2 – EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23; vahepeal korduvalt muudetud.

3 – 26. detsembri 1984. aasta dekreetseadus nr 394B/84 (*Diário da República*, edaspidi „DR”, seeria 1, nr 297).

4 – 20. augusti 1986. aasta dekreetseadus nr 241/86 (*DR*, seeria 1, nr 190)

5 – 20. juuli 1989. aasta dekreetseadus nr 195/89.

6– Vt selle kohta nt 13. märtsi 2001. aasta otsus kohtuasjas C-379/98: PreussenElektra (EKL 2001, lk I-2099, punkt 39); 22. jaanuari 2002. aasta otsus kohtuasjas C-390/99: Canal Satélite Digital (EKL 2002, lk I-607, punkt 19); 27. veebruari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-373/00: Adolf Truley (EKL 2003, lk I-1931, punkt 22 jj) ja 5. veebruari 2004. aasta otsus kohtuasjas C-380/01: Schneider (EKL 2004, lk I-1389, punkt 22).

7 – 11. juuli 2001. aasta määrus kohtuasjas C-154/01: Caves Costa Verde (EÜT 2001, C 289, lk 8).

8 – 1. aprilli 1982. aasta otsus liidetud kohtuasjades 141/81, 142/81 ja 143/81: Holdijk jt (EKL 1982, lk 1299, punkt 6), samuti määrus kohtuasjas C-458/93: Saddik (EKL 1995, lk I-511, punkt 13) ja määrus kohtuasjas C-116/00: Laguillaumie (EKL 2000, lk I-4979, punkt 24).

9– 15. detsembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-415/93: Bosman (EKL 1995, lk I-4921, punkt 60); 10. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-153/00: Der Weduwe (EKL 2002, lk I-11319, punkt 32); 21. jaanuari 2003. aasta otsus kohtuasjas C-318/00: Bacardi-Martini ja Cellier des Dauphins (EKL 2003, lk I-905, punkt 42) ja 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-112/00: Schmidberger (EKL 2003, lk I-5659, punkt 32).

10 – 15. novembri 1979. aasta otsus kohtuasjas 36/79: Denkavit (EKL 1979, lk 3439, punkt 12); 5. oktoobri 1999. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-175/98 ja C-177/98: Lirussi ja Bizzaro (EKL 1999, lk I-6881, punkt 37); 22. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-318/98: Fornasar jt (EKL 2000, lk I-4785, punkt 31) ja 16. oktoobri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-421/01: Traunfellner (EKL 2003, lk I-11941, punkt 21 jj).

11 – 4. detsembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-448/01: EVN (EKL 2003, lk I-14527, punkt 59).

12 – Vastuvõetamatuse kohta vt ka 22. novembri 2001. aasta määrus kohtuasjas C-223/00: DAFSE v. Partex (EÜT 2002, C 84, lk 32).