

**Kohtuasi C-218/21****Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1****Saabumise kuupäev:**

1. aprill 2021

**Eelotsusetaotluse esitanud kohus:**

Supremo Tribunal Administrativo (Portugali kõrgeim halduskohus)

**Eelotsusetaotluse kuupäev:**

17. veebruar 2021

**Apellant:**

Autoridade Tributária e Aduaneira

**Vastustaja:**

DSR. – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA

**Põhikohtuasja ese**

Maksustamine; käibemaksuga maksustamine; vähendatud käibemaksumäära kohaldamine liftiparandus- ja -hooldusteenuste osutamisel tööjõu suhtes.

Põhikohtuasja ese on Autoridade Tributária e Aduaneira (maksu- ja tolliamet) apellatsioonkaebus nõudega tühistada Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto (Porto haldus- ja maksukohus) 16. oktoobri 2017. aasta kohtuotsus, millega rahuldati DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, S.A. esitatud kaebus 2007. aasta jaanuari kuni detsembri eest käibemaksu koos vastava viivisega vastavalt summas 123 442,31 eurot ja 21 226,57 eurot sissenõudmise otsuste peale.

**Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus**

Liidu õiguse tõlgendamine; ELTL artikkel 267.

## Eelotsuse küsimused

I. Kas käibemaksuseadustikule (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado) lisatud I loendi punkti 2.27 kohaldamine nii, et see hõlmab liftiparandus- ja -hooldustöid, mille teeb ettevõtja, kelle kohta käivad eespool kokkuvõtvalt toodud asjaolud, ja nõuab vähendatud käibemaksumäära kohaldamist, on kooskõlas Euroopa Liidu õigusega, eelkõige [kuuenda] käibemaksudirektiivi IV lisaga?

II. Kas ühenduse õigusega, eelkõige [kuuenda] käibemaksudirektiivi IV lisaga on kooskõlas käibemaksuseadustiku sama sätte kohaldamine nii, et arvesse võetakse ka muid riigisiseseid õigusnorme – tsiviilseadustiku (Código Civil) artiklit 1207, artikli 204 lõike 1 punkti c ja lõiget 3 ning artikli 1421 lõike 2 punkti a (õigusnormid, mis käsitlevad mõisteid „ehitusleping“ ja „kinnisasi“ ning eeldust, et lift on hoone kaasomandis ühisosa)?

## Viidatud liidu õigusnormid

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (konkreetselt selle direktiivi IV lisa „Artiklis 106 nimetatud teenuste loend“ punkt 2).

Nõukogu 17. mai 1977. aasta kuues direktiiv 77/388/EMÜ kumuleerivate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23), mida on muudetud nõukogu 22. oktoobri 1999. aasta direktiiviga 1999/85/EÜ.

## Viidatud liikmesriigi õigusnormid

26. detsembri 1984. aasta dekreetseadusega nr 394-B/84 heaks kiidetud käibemaksuseadustik (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, edaspidi „käibemaksuseadustik“; *Diário da República*, I seeria, nr 297, lisa 1, 26.12.1984) praegu kehtivas redaktsioonis ja eelkõige selle I loendi (Vähendatud maksumääraga maksustatavad kaubad ja teenused) punkt 2.27, mis kuulub VII peatükki (Lõppsätted).

25. novembri 1966. aasta dekreetseadusega nr 47344/66 heaks kiidetud tsiviilseadustik (Código Civil; *Diário do Governo* nr 274/1966, I seeria, 25.11.1966) praegu kehtivas redaktsioonis ja eelkõige selle artikli 204 lõike 1 punkt e, artiklid 1207 ja 1421.

4. aprilli 2000. aasta seadus nr 3-B/2000 (2000. aasta riigieelarve seadus), millega lisati käibemaksuseadustikule lisatud I loendisse punkt 2.24 (nüüd 2.27).

30. detsembri 2002. aasta seadus nr 32-B/2002 (2003. aasta riigieelarve seadus).

30. detsembri 2004. aasta seadus nr 55-B/2004 (2005. aasta riigieelarve seadus).

[Maksu- ja tolliameti käibemaksuosakonna 7. augusti 2000. aasta ringkiri nr 30025 ja 4. aprilli 2001. aasta ringkiri nr 30036.

### **Põhikohtuasja asjaolude ja menetluse kokkuvõte**

- 1 DSR – Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes SA on ettevõtja, kes tegeleb liftide, tõstukite ja eskalaatorite tootmisega ning osutab ka liftiparandus- ja -hooldusteenuseid.
- 2 Ajavahemikul 11. oktoobrist 2011 kuni 14. novembrini 2011 viidi tema suhtes läbi maksukontroll, mille käigus ta teostas oma õigust olla ära kuulatud.
- 3 Kontrolli tulemusel koostati 30. detsembril 2011 maksukontrolli protokoll, milles maksuhaldur järeldas, et „maksukohustuslane on rikkunud maksueeskirju, kuna ta on kohaldanud vähendatud käibemaksumäära enda osutatud liftide ümberkujundamise ja parandamise teenustele, mida ei saa maksuhalduri hinnangul selliselt maksustada, mistõttu tuleb neile kohaldada harilikku maksumäära. Käesoleval juhul kohaldab maksukohustuslane kõigi töömaterjalide suhtes tavalist maksumäära, kohaldades vähendatud maksumäära ainult tööjõule. Samuti tuvastati, et eespool nimetatud ringkirjades sätestatud ülejäänud juhiste osas maksukohustuslane neid ringkirju rikkunud ei ole. Seega tuvastati, et vähendatud maksumäära kohaldati väärtalt liftiparandus- ja -hooldusteenuste osutamisel tööjõu suhtes, millele oleks tulnud kohaldada tavalist maksumäära.“
- 4 Kui maksukohustuslasele olid käibemaksu eespool nimetatud summades sissenõudmise otsused teatavaks tehtud, esitas ta kohtule kaebuse, mis rahuldati, kuna leiti, et liftiparanduse ja -hoolduse raames kasutatud tööjõule kohaldatakse vastavalt käibemaksuseadustikule lisatud I loendi punktile 2.27 (endine punkt 2.24) 5% suurust käibemaksumäära, kinnitades arusaama, et „liftid on hoonete osa“, kusjuures „sellise vähendatud määra kohaldamine liftiparandus- ja -hooldustööde suhtes ei ole välistatud, tingimusel et neid töid tehakse ehituslepingu alusel, nagu kõnealune õigusnorm nõuab, ja et seda maksumäära kohaldatakse ainult tööjõule“.
- 5 Administração Tributária e Aduaneira esitas selle kohtuotsuse peale apellatsioonkaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule, väites, et vaidlustatud kohtuotsuses on rikutud õigusnormi.
- 6 Kuna prokuratuur tõstas liidu õiguse alusel tõlgendamisega seonduvad kahtlused ja eelotsusetaotluse esitanud kohus jagab neid, otsustas see kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule kaks eelotsuse küsimust.

## **Põhikohtuasja poolte peamised argumendid**

- 7 Põhikohtuasja apellandi sõnul on Euroopa Liidu Kohus juba võtnud seisukoha vähendatud käibemaksumäärade kohaldatavuse õiguspärasuse küsimuses ja vastavalt sellele kohtupraktikale on oluline selgitada, et liikmesriikidel on võimalik kohaldada vähendatud maksumäära [kuuenda direktiivi] H lisa kategooria suhtes tervikuna või ainult selle ühe osa suhtes, mis tähendab, nagu Euroopa Kohus oma 8. mai 2003. aasta kohtuotsuses märkis, et vähendatud maksumäära kohaldamist on võimalik piirata nii, et see kehtib ainult kaubatarne või teenuste osutamise konkreetsetele ja spetsiifilistele aspektidele, kuna see on kooskõlas põhimõttega, et õiguskindluse huvides tuleb maksuvabastusi jaerandeid tõlgendada kitsalt.
- 8 Seda silmas pidades leiab apellant, et käesolevas asjas kohaldab vastustaja kõikide töömaterjalide suhtes tavalist maksumäära, kohaldades vähendatud maksumäära ainult tööjõule, nii et liftidega seoses osutatavate teenuste väljajätmise aluseks on liidu õigus – nimelt ettepanek: nõukogu direktiiv, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ vähendatud käibemaksumäärade osas (eelkõige punkt 44).
- 9 Apellandist maksuhaldur vaidleb vastu ka vastustaja väitele, et seadus on selles sätestatud erandite osas selge. Maksuhaldur leiab nimelt, et tuleb kasutada süstemaatilist, ajaloolist ja eelkõige teleoloogilist lähenemist, et jõuda järeldusele kõnealuse normi õige tõlgendamise kohta, milleks on tema hinnangul kitsalt tõlgendamine, arvestades esitatud põhjendusi, selle õigusnormi raamistikku ning kogu filosoofiat, millel põhineb käibemaksusüsteemi loomine ja areng Euroopa Ühenduses.
- 10 Oma argumentide põhjenduseks tugineb ta Euroopa Komisjoni teatistes sellel teemal esitatud seisukohtadele, eelkõige 2. juuni 2003. aasta teatisele KOM(2003) 309 (lõplik), mille punktis 3.3.1. on kinnitatud, et enamik riike, kes on seda võimalust kasutanud, on piiranud selle kohaldamisala kinnisasjade vanuse või teenuste laadi alusel, ning kus on kokkuvõtlikult esitatud peamised põhjused, miks kehtestati võimalus kohaldada seda liiki teenustele vähendatud maksumäära.
- 11 Kokkuvõttes kohaldatai vähendatud maksumäära vääralt liftiparandus- ja -hooldusteenuste osutamisel tööjõu suhtes, samas kui oleks tulnud kohaldada tavalist maksumäära, mistõttu jäi käibemaks eespool nimetatud summades tasumata.
- 12 Vastustaja jääb, vastupidi, punktis 4 väljendatud arutluskäigu juurde.

## **Eelotsusetaotluse põhjenduste kokkuvõte**

- 13 Prokuratuuri tõstatatud küsimusega samas mõtteliinis leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et on „väga kaheldav“, et kehtiva liidu õiguse kohaselt oleks lubatav kohaldada liftiparandus- ja -hooldusteenuste esitamisel tööjõu suhtes käibemaksudirektiivi IV lisa, kus on ette nähtud, et „eravalduses olevate

eluruumide renoveerimine ja remont, välja arvatud materjalid, mis moodustavad olulise osa teenuse väärtusest“, on maksustatav vähendatud maksumääraga.

- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et vastupidi apellandi argumendile – kes leiab, et asjaomaseid õigusnorme tuleb tõlgendada kitsalt, jättes seega liftiparandusteenused nende kohaldamisalast välja – ei ole Euroopa Kohtu praktikas konkreetselt võetud seisukohta küsimuses, kas käibemaksuseadustikule lisatud I loendi punkt 2.27, millel põhineb vaidlustatud kohtuotsuse põhjenduskäik, on [liidu õigusega] kooskõlas.
- 15 Kui lähtuda maksukohustuslase arutluskäigust, mida vaidlustatud kohtuotsuses kinnitati, siis tuleneks vähendatud maksumäära kohaldamine käesolevas asjas elamuks mõeldud kinnisasjade puhul kasutatava mõiste „ehitusleping“ tõlgendamisest nii, et see hõlmab liftiparandusteenuseid.
- 16 Esimese küsimusega soovitakse täpsemalt selgitada, kas käibemaksudirektiivi IV lisa silmas pidades tuleb punkti 2.27 riigisisest sätet mõista nii, et see hõlmab selliseid teenuseid, või nii, et need on välja jäetud.
- 17 Teise eelotsuse küsimusega soovitakse teada, kas – juhul kui lifte peetakse tsiviilõiguse tähenduses hoone ühisosadeks – on see kvalifikatsioon *qua tale* ülekantav maksuvaldkonnale (vastustajaks oleva ettevõtja seisukoht) või tuleb, vastupidi, kasutada maksustamisel kitsendavat tõlgendust, nagu väidab apellandist maksuhaldur.
- 18 Kokkuvõttes on mõlema küsimuse eesmärk sama: et Euroopa Kohus selgitaks, kumb kahest vastandlikust seisukohast – maksuhalduri kitsas käsitlus või vastustajaks oleva ettevõtja laiem seisukoht – tuleks liidu õigust, eelkõige käibemaksudirektiivi IV lisa arvestades võtta aluseks kõnealuste teenuste suhtes vähendatud maksumäära kohaldamisel.