

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

26. aprill 2012(\*)

Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikkel 73 ja artikli 80 lõige 1 – Omavahel seotud äriühingute vaheline kinnisasja müügitehing – Tehingu väärtus – Siseriiklikud õigusnormid, mis näevad ette, et seotud isikute vaheliste tehingute puhul on käibemaksuga maksustatavaks summaks tehingu turuväärtus

Liidetud kohtuasjades C-621/10 ja C-129/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad Varna (Bulgaaria) 17. detsembri 2010. aasta ja 1. märtsi 2011. aasta otsustega esitatud eelotsusetaotlused, mis saabusid Euroopa Kohtusse vastavalt 29. detsembril 2010 ja 14. märtsil 2011, menetlustes

**Balkan and Sea Properties ADSITS (C-621/10),**

**Provadinvest OOD (C-129/11)**

*versus*

**Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto”– Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees J. N. Cunha Rodrigues (ettekandja), kohtunikud U. Lõhmus, A. Rosas, A. Arabadjiev ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Bulgaaria valitsus, esindajad: T. Ivanov ja E. Petranova (C-621/10),
- Euroopa Komisjon, esindajad: S. Petrova ja L. Lozano Palacios (C-621/10) ning viimati nimetatu ja V. Savov (C-129/11),

olles 26. jaanuari 2012. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

## **otsuse**

1 Eelotsusetaotlused käsitlevad seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv”), artikli 80 lõiget 1.

2 Taotlused on esitatud Balkan and Sea Properties ADSITS (edaspidi „Balkan and Sea Properties”) ja Provadinvest OOD (edaspidi „Provadinvest”) ning Direktor na Direktsia

„Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse „vaiete ja täitmise korraldamise” Varna osakonna juhataja, edaspidi „juhataja”) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab maksu ümberarvutamise teadet, mille kohaselt ei lubatud neil sisendkäibemaksu maha arvata.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigus*

3 Käibemaksudirektiivi põhjenduses 3 on öeldud, et selleks „et tagada sätete selgel ja otstarbekal kujul esitamine kooskõlas parema õigusliku reguleerimise põhimõttega, on sobilik muuta direktiivi (nõukogu 17. mai 1977. aasta direktiiv 77/388 kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23)) struktuuri ja sõnastust, kuigi see ei too põhimõtteliselt kaasa sisulisi muutusi olemasolevates õigusaktides. [...]”

4 Selle direktiivi põhjendus 26 täpsustab, et „[v]ältimaks maksukahju, mis tuleneb seotud isikute kasutamisest maksusoodustuste saamiseks, peaks liikmesriikidel olema teatavates olukordades võimalik sekkuda kaupade tarnimise või teenuste osutamise maksustatava väärtuse ja kaupade ühendusesiseste soetamiste osas seoses selliste kaubatarnijate ja saajate kategooriatega”.

5 Selle direktiivi artikkel 12 sätestab:

„1. Liikmesriigid võivad maksukohustuslasena käsitada isikut, kes juhuti teeb artikli 9 lõike 1 teises lõigus nimetatud tegevusega seotud tehingu, eelkõige mõne järgmistest tehingutest:

- a) ehitise, ehitise osade või ehitise aluse maa võõrandamine enne esmast kasutuselevõttu;
- b) ehitusmaa võõrandamine.

2. Lõike 1 punktis a käsitatakse „ehitisena” igasugust maaga püsivalt ühendatud rajatist.

Liikmesriigid võivad kehtestada lõike 1 punktis a sätestatud kriteeriumi ehitiste ümberkujundamisele kohaldamise üksikasjalikud eeskirjad ning määrata ehitise aluse maa mõiste.

Liikmesriigid võivad kohaldada muid kriteeriume peale esmase kasutuselevõtu, näiteks ajavahemik ehitise valmimisest esmase võõrandamiseni või ajavahemik esmasest kasutuselevõttust järgmise võõrandamiseni, tingimusel et nimetatud ajavahemikud ei ületa vastavalt viit ning kaht aastat.

3. Lõike 1 punktis b käsitatakse „ehitusmaana” hoonestamata või hoonestatud maad, mis vastab liikmesriikide vastavatele määratlustele.”

6 Käibemaksudirektiivi artikkel 73 sätestab, et „[a]rtiklites 74–77 nimetatata kaubatarnete ja teenuste osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab, kaasa arvatud nimetatud tehingute hinnaga otseselt seotud toetused”.

7 Selle direktiivi artikkel 80 sätestab:

„1. Liikmesriigid võivad maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise tõkestamiseks võtta meetmeid selleks, et juhul, kui kaupu tarnitakse või teenuseid osutatakse kellelegi, kellega on olemas liikmesriigi määratluse kohased perekondlikud või muud tihedad

isiklikud sidemed, juhtimisalastest, omandi-, liikmelisus-, rahalistest või õiguslikest suhetest tulenevad sidemed, oleks maksustavaks väärtuseks turuväärtus:

- a) kui kaubatarne või teenuse osutamise eest makstud tasu on turuväärtusest väiksem ning kaubatarne või teenuse saajal ei ole artiklite 167–171 ja artiklite 173–177 alusel täielikku mahaarvamisõigust;
- b) kui kaubatarne või teenuse osutamise eest makstud tasu on turuväärtusest väiksem ning kaubatarbijal või teenuse osutajal ei ole artiklite 167–171 ja artiklite 173–177 alusel täielikku mahaarvamisõigust ning kauba tarne või teenuse osutamise suhtes kohaldatakse artiklites 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, artikli 378 lõikes 2, artikli 379 lõikes 2 või artiklites 380–390 kehtestatud erandit;
- c) kui kaubatarne või teenuse osutamise eest makstud tasu on turuväärtusest kõrgem ning kauba tarnijal või teenuse osutajal ei ole artiklite 167–171 ja artiklite 173–177 alusel täielikku mahaarvamisõigust.

Esimese lõigu tähenduses võib tihedateks sidemeteks lugeda ka tööandja sidemed töötaja, töötaja perekonna või mõne muu töötajale lähedase isikuga.

2. Lõikes 1 sätestatud juhtudel võivad liikmesriigid määratleda, milliste kaubatarbijate ja teenuseosutajate või teenusesaajate ja kauba soetajate kategooriate suhtes meetmeid kohaldatakse.

3. Liikmesriigid teavitavad käibemaksukomiteed vastavalt lõikele 1 vastu võetud siseriiklikest meetmetest, juhul kui nõukogu ei ole nimetatud meetmeid heaks kiitnud enne 13. augustit 2006 kooskõlas direktiivi 77/388/EMÜ artikli 27 lõigetega 1 ja 4, ja kui neid meetmeid käesoleva artikli lõike 1 alusel jätkatakse.”

8 Käibemaksudirektiivi artikli 135 lõike 1 punktide j ja k kohaselt vabastavad liikmesriigid käibemaksust järgmised tehingud:

„j) ehitiste, ehitiste osade või ehitiste aluse maa võõrandamine, v.a artikli 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhul;

k) hoonestamata maa, v.a artikli 12 lõike 1 punktis b nimetatud ehitusmaa võõrandamine”.

9 Nimetatud direktiivi artikkel 273 sätestab:

„Liikmesriigid võivad maksukohustuslaste riigisiseste ja liikmesriikidevaheliste tehingute võrdse kohtlemise põhimõtet järgides kehtestada käibemaksu nõuetekohaseks kogumiseks ning maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmiseks vajalikuks peetavaid muid kohustusi, tingimusel et sellised kohustused ei too liikmesriikidevahelises kaubanduses kaasa formaalsusi piiriületamisel.

Esimeses lõigus sisalduvat võimalust ei või kasutada selleks, et kehtestada täiendavaid arvetega seotud kohustusi lisaks 3. peatükis sätestatud kohustustele.”

### *Siseriiklik õigus*

10 Käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63, 4. august 2006, edaspidi „ZDDS”) artikli 12 lõige 1 sätestab:

„Maksustatav tehing on iga kaubatarne või teenuse osutamine artiklite 6 ja 9 tähenduses, kui selle teeb isik, kes on käesoleva seaduse kohaselt maksukohustuslane, ja kui tehingu tegemise koht on

riigi territooriumil, samuti iga nullprotsendilise käibemaksumääraga maksustatud tehing, mille teeb maksukohustuslane, välja arvatud juhul, kui käesoleva seadusega ei ole sätestatud teisiti”.

11 ZDDS artikli 27 lõike 3 punkti 1 kohaselt on omavahel seotud poolte tarnete korral maksustavaks väärtuseks turuväärtus.

12 ZDDS artikli 45 lõike 1 kohaselt on maksuvaba tehing „maatüki omandiõiguse omandamine ja üleandmine ning piiratud asjaõiguste kinnisasjale loomine või ülekandmine või olemasoleva vara rendileandmine ja üürileandmine”.

13 Nimetatud artikli 45 lõike 5 punkt 2 sätestab, et „lõiget 1 ei kohaldata seadeldiste, masinate, päraldiste ja maaga püsivalt seotud või maa-aluste ehitiste omandiõiguse või nende suhtes olemasolevate muude asjaõiguste ülekandmise või üürileandmise korral”.

14 ZDDS artikli 67 lõike 1 sätestab, et „maksusumma arvutatakse sel viisil, et maksustatav väärtus korrutatakse maksumääraga”.

15 ZDDS artikli 70 lõike 5 kohaselt „ei anna õigusvastaselt sisse nõutud maks õigust maksu ümberarvutamisele”.

16 Maksu? ja sotsiaalkindlustusmenetluse seadustiku (Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks, DV nr 105, 29. detsember 2005 ) lisasätete § 1 punkt 3 täpsustab seda, mida tuleb mõista mõiste all „seotud isikud”:

„a) abikaasad, otsejoones sugulased, kuni kolmanda astme külgsugulased, hõimlased – kuni teise astmeni ja artikli 123 lõike 1 punktis 2 sätestatud juhtudel – kui nad moodustavad ühe leibkonna;

b) tööandjad ja töövõtjad;

c) (äri)ühingute osanikud;

d) isikud, kellest üks osaleb teise isiku või selle tütarettevõtja juhatuses;

e) isikud, mille juhatuse- või järelevalveorgani liige on üks ja seesama juriidiline või füüsiline isik, seda ka juhul, kui füüsiline isik esindab teist isikut;

f) ühing või isik, kellele kuulub rohkem kui 5% ühingu hääleõigusega osadest või aktsiatest;

g) isikud, kellest ühel on kontroll teise üle;

h) isikud, kelle tegevust kontrollib kolmas isik või selle tütarettevõtja;

i) isikud, kes kontrollivad ühiselt kolmandat isikut või selle tütarettevõtjat;

j) isikud, kellest üks on teise kaubandusesindaja;

k) isikud, kellest üks on teisele teinud kingitusi;

l) isikud, kes osalevad otseselt või kaudselt teise isiku või teiste isikute juhtimises, järelevalves või omavad neis osalust, mistõttu nende vahel on võimalik kokku leppida tingimustes, mis kalduvad tavalistest tingimustest kõrvale.”

17 Vastavalt lisasätete § 1 punktile 4 on „kontroll” olemas juhul, kui:

- a) kontrollijal on otseselt või kaudselt või kokkuleppe alusel teise isikuga rohkem kui pool teise isiku häälest üldkoosolekul, või
- b) kontrollijal on võimalik määrata otseselt või kaudselt rohkem kui poolt teise organi juht? või järelevalveorgani liikmetest, või
- c) kontrollijal on võimalik põhikirja või lepingu alusel teist isikut juhtida, seda ka tütarettvõtja kaudu või koos sellega, või
- d) kontrollija kontrollib osa aktsionärina või osanikuna selle ühingu teiste osanike või aktsionäridega sõlmitud tehingu alusel iseseisvalt rohkem kui poolt ühingu üldkoosolekul esindatud hääle arvust, või
- e) kontrollija saab muul viisil otsustavalt mõjutada otsuste tegemist ühingu tegevuse kohta.”

### **Põhikohtuasjad ja eelotsuse küsimused**

*Kohtuasi C-621/10*

- 18 Balkan and Sea Properties on aktsiaselts, mis tegeleb selliste rahaliste vahendite investeerimisega, mille ta omandab kinnisvara-väärtpaberite emissiooniga.
- 19 Notariaalselt tõestatud müügitehingute alusel ostis Balkan and Sea Properties 2009. aasta märtsis äriühingule Ravda tur EOOD kuuluva kinnisvara hinnaga 21 318 852 Bulgaaria leevi. Nimetatud äriühing kuulub Holding Varna AD-le, kellele kuulub ka 27,98% Balkan and Sea Properties'e aktsiakapitalist.
- 20 Lõpliku müügilepingu sõlmimisel ja lõplike arvete koostamisel arvati käibemaks maha.
- 21 Kuna siseriiklikud õigusnormid sätestavad, et seotud isikute vahelise müügitehingu puhul vastab maksustatav summa kauba turuväärtusele, telliti kaks ekspertiisi, millest ühe tellis Balkan and Sea Properties ja teise maksuhaldur. Viimane leidis, et kauba turuväärtus on väiksem kui nende tegelik müügihind, mis arvutuse kohaselt oli 21 216 300 Bulgaaria leevi.
- 22 Seega leidis maksuhaldur, et turuväärtusest suurema müügihinna põhjal arvutatud käibemaks kujutab endast õigusvastaselt sissenõutud maksu, mille alusel ei saa tekkida mahaarvamisoigust ja et seega 2009. aasta juulis tasumisele kuuluva maksu osas ei ole Balkan and Sea Properties'el õigust maha arvata sisendkäibemaksu, mis on tasutud asjaomase kauba turuväärtuse ja tegeliku müügihinna vaheliselt erinevuselt.
- 23 Maksu ümberarvutamise teate peale esitati juhatajale halduskaebus. Viimane kinnitas käibemaksu mahaarvamise õiguse andmisest keeldumist.
- 24 Balkan and Sea Properties pöördus Administrativen sad Varna'sse (Varna halduskohus).
- 25 See äriühing väidab eelkõige, et ZDDS sätted ei ole kooskõlas käibemaksudirektiivi artikli 80 lõikega 1 ja palub selle liidu õiguse sätte vahetut kohaldamist.
- 26 Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad Varna menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 80 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et kui tarne osutamise eest makstud tasu on turuväärtusest kõrgem, on seotud isikute vaheliste tarnete korral maksustatavaks väärtuseks ainult sel juhul tehingu turuväärtus, kui kauba tarnijal ei ole täielikku

sisendkäibemaksu mahaarvamisõigust selles osas, mis on seotud tarne esemeks olevate kaupade ostuga või tootmisega?

2. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 80 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik ei tohi juhul, kui tarnija on kasutanud selliste kaubatarnete ja teenuste sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigust, mis on seejärel toimunud seotud isikute vaheliste tarnete ese ning suurema väärtusega kui turuväärtus, ja nimetatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei ole vastavalt direktiivi artiklitele 173–177 parandatud, ette näha meetmeid, mille kohaselt on maksustatavaks väärtuseks määratud üksnes [turu]väärtus?

3. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 80 lõikes 1 on ammendavalt loetletud olukorrad, mille suhtes võivad liikmesriigid võtta meetmeid, mille kohaselt on kaubatarne või teenuse osutamise korral maksustatavaks väärtuseks tehingu turuväärtus?

4. Kas sellist siseriikliku õiguse sätet nagu [käibemaksuseaduse] artikli 27 lõike 3 punkt 1 tohib kohaldada olukordades, mida ei ole loetletud [käibemaksudirektiivi] artikli 80 lõike 1 punktides a, b ja c?

5. Kas sellisel juhul nagu käesolev on [käibemaksudirektiivi] artikli 80 lõike 1 punktil c vahetu õigusmõju ja kas siseriiklik kohus tohib seda vahetult kohaldada?"

*Kohtuasi C-129/11*

27 Provalidinvest on osaühing, kelle tegevus seisneb peamiselt põllumajandusmaa rendileandmises ja polüetüleenkattega kasvuhoonete teraskonstruksioonide üürileandmises.

28 Notariaalse müügitehinguga võõrandas see äriühing 2009. aasta juunis kaks maatükki kasvuhoonete aluse maana, ühe maatüki ühele oma osanikest ja teise oma esindajale. Need maatükid müüdi koos neil asuvate polüetüleenkilega kaetud teraskonstruksioonidega ning kõigi parendustega ja alaliste põllukultuuridega, hinnaga 25 000 Bulgaaria leevi üks maatükk.

29 Provalidinvest esitas nende tehingutega seotud arved ilma käibemaksuta.

30 Maksuhaldur leidis, et kinnisasjade müük hõlmas nii käibemaksust vabastatud maatüki võõrandamist ja käibemaksuga maksustatavat tehingut päraldiste, parenduste ja alaliste põllukultuuride osas.

31 Kuna asjaomane müügitehing tehti seotud poolte vahel, siis on siseriiklike õigusnormide kohaselt käibemaksuga maksustatavaks summaks eksperdi poolt määratud turuväärtus. Eksperdi arvamuse kohaselt oli kolmel maatükil asuvate polüetüleenkattega kasvuhoonetarindite turuväärtuseks kokku 392 700 Bulgaaria leevi ehk summa, mis on suurem kui see, mis tehingu tasuna tegelikult maksti.

32 Maksuhaldur väljastas 2009. aasta juuni kohta maksu ümberarvutamise teate. Viimase peale esitati vaie juhatajale, kes kinnitas Provalidinvestile määratud maksu suurust.

33 Provalidinvest esitas Administrativen sad Varnale kaebuse.

34 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et käesolevas asjas arutusel oleva põllumajandusmaa müük kujutab endast ZDDS artikli 45 lõike 1 kohasel maksuvaba tehingut ja et neil maatükkidel asuvate rajatiste müük on maksustatav tehing, kuna selline tehing kuulub nimetatud artikli lõike 5 punktis 2 kehtestatud erandi kohaldamisalasse.

35 Neil asjaoludel otsustas Administrativen sad Varna menetluse peatada ja esitada Euroopa

Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas nõukogu [käibemaksudirektiivi] artikli 80 lõike 1 punkte a ja b tuleb tõlgendada nii, et kui tarne osutamise eest makstud tasu on turuväärtusest kõrgem, on seotud isikute vaheliste tarnete korral maksustatavaks väärtuseks ainult sel juhul tehingu turuväärtus, kui kauba tarnijal ei ole täielikku sisendkäibemaksu mahaarvamisõigust selles osas, mis on seotud tarne esemeks olevate kaupade ostuga või tootmisega?

2. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 80 lõike 1 punkte a ja b tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik ei tohi juhul, kui tarnija on kasutanud selliste kaubatarnete ja teenuste sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigust, mis on seotud isikute vaheliste tarnete ese ning väiksema väärtusega kui turuväärtus, ja nimetatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei ole vastavalt direktiivi artiklitele 173–177 parandatud ning tarne ei ole direktiivi artiklite 132, 135, 136, 371, 375, 376 ja 377, artikli 378 lõike 2, artikli 379 lõike 2 ja artiklite 380–390 tähenduses käibemaksust vabastatud, ette näha meetmeid, mille kohaselt on maksustatavaks väärtuseks määratud üksnes turuväärtus?

3. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 80 lõike 1 punkte a ja b tuleb tõlgendada nii, et liikmesriik ei tohi juhul, kui tarnija on kasutanud selliste kaubatarnete ja teenuste sisendkäibemaksu täieliku mahaarvamise õigust, mis on seotud isikute vaheliste tarnete ese ning väiksema väärtusega kui turuväärtus, ja nimetatud sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei ole vastavalt direktiivi artiklitele 173–177 parandatud, ette näha meetmeid, mille kohaselt on maksustatavaks väärtuseks määratud üksnes turuväärtus?

4. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 80 lõike 1 punktides a ja b on ammendavalt loetletud olukorrad, mille suhtes võivad liikmesriigid võtta meetmeid, mille kohaselt on kaubatarne või teenuse osutamise korral maksustatavaks väärtuseks tehingu turuväärtus?

5. Kas sellist siseriikliku õiguse sätet nagu [käibemaksuseaduse] artikli 27 lõike 3 punkt 1 tohib kohaldada olukordades, mida ei ole loetletud [käibemaksudirektiivi] artikli 80 lõike 1 punktides a, b ja c?

6. Kas sellisel juhul nagu käesolev on [käibemaksudirektiivi] artikli 80 lõike 1 punktidel a ja b vahetu õigusmõju ja kas siseriiklik kohus tohib seda vahetult kohaldada?”

36 Euroopa Kohtu presidendi 13. juuli 2011. aasta määrusega liideti kohtuasjad C?621/10 ja C?129/11 suulise menetluse ja kohtuotsuse huvides.

## **Eelotsuse küsimused**

### *Sissejuhatavad märkused*

37 Kohtuasjas C?129/11 peab eelotsusetaotluse esitanud kohus selle üle otsustamisel, kas põhikohtuasja esemeks olev maksuotsus on õiguspärane, vajalikuks teha lisaks tasumisele kuuluva maksu summale kindlaks, kas põllumajandusmaa ja sellel asuvate rajatiste müügi käibemaksuga maksustamiseks vajalikud tingimused on täidetud.

38 Selleks tuleb kaaluda, kas põhikohtuasjas arutusel olevate rajatiste, st polüetüleenkattega kasvuhoonete ja nende aluse maa võõrandamine on käibemaksudirektiivi artikli 135 alusel maksust vabastatud. Vastus antud küsimusele sõltub sellest, kas neid rajatisi võib pidada „ehitisteks” selle direktiivi artikli 12 lõike 2 esimese lõigu tähenduses.

39 Jaatava vastuse korral, kui selle vara võõrandamist võib pidada toimunuks enne esmast kasutuselevõttu, on tegemist maksustatava tehinguga, samas kui vastupidisel juhul tuleb tehing selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punkti j kohaselt maksust vabastada, välja arvatud maksustamise

valikuõiguse võimaliku kasutamise korral.

40 Kui nimetatud rajatise ja nende alust maad ei saa pidada „ehitisteks” käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 2 esimese lõigu tähenduses, tuleb kindlaks teha, kas tegemist on maa ja muu vara eraldiseisva võõrandamisega või peamiselt maa võõrandamisest koosneva üheainsa sooritusega (vt selle kohta 19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-461/08: Don Bosco Onroerend Goed, EKL 2009, lk I-11079, punktid 35–38). Lisaks tuleb välja selgitada, kas asjaomased maatükid on hõlmatud mõistega „ehitusmaa” käibemaksudirektiivi artikli 12 lõike 3 tähenduses. Kui see on nii, siis on tegemist maksustatavate tehingutega. Vastupidisel juhul oleksid tehingud selle direktiivi artikli 135 lõike 1 punkti k kohaselt maksust vabastatud, välja arvatud maksustamise valikuõiguse võimaliku kasutamise korral.

41 Niisugune asjaolude hindamine kuulub ELTL artikliga 267 kehtestatud korra raames eelotsusetaotluse esitanud kohtu pädevusse (vt selle kohta 16. märtsi 1978. aasta otsus kohtuasjas 104/77: Oehlschläger, EKL 1978, lk 791, punkt 4; 2. juuni 1994. aasta otsus kohtuasjas C-30/93: AC-ATEL Electronics Vertriebs, EKL 1994, lk I-2305, punktid 16 ja 17, ja 22. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-318/98: Fornasar jt, EKL 2000, lk I-4785, punktid 31 ja 32).

*Esimene kuni neljas küsimus kohtuasjas C-621/10 ja esimene kuni viies küsimus kohtuasjas C-129/11*

42 Nende küsimustega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 80 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selles kehtestatud tingimused on loetletud ammendavalt või saab seda sätet tõlgendada nii, et seotud isikute vaheliste tarnete korral on maksustatavaks väärtuseks tehingu turuväärtus ka muudel juhtudel kui selles sättes loetletud olukorrad, eelkõige juhul, kui kauba tarnijal on täielik mahaarvamisoõigus.

43 Käibemaksudirektiivi artiklis 73 kehtestatud üldeeskirja kohaselt on tasu eest kauba tarnimise või teenuse osutamise puhul maksustatavaks summaks maksukohustuslase poolt selle eest tegelikult saadud tasu. See tasu on subjektiivne väärtus, st tegelikult saadud summa, mitte objektiivsete kriteeriumide alusel kindlaks määratud väärtus (vt selle kohta 5. veebruari 1981. aasta otsus kohtuasjas 154/80: Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, EKL 1981, lk 445, punkt 13; 20. jaanuari 2005. aasta otsus kohtuasjas C-412/03: Hotel Scandic Gåsabäck, EKL 2005, lk I-743, punkt 21, ja 9. juuni 2011. aasta otsus kohtuasjas C-285/10: Campsa Estaciones de Servicio, EKL 2011, lk I-5059, punkt 28).

44 Kõnealuse direktiivi artikkel 73 on aluspõhimõtte väljendus, mille kohaselt ei saa maksuhaldur käibemaksuna koguda suuremat summat kui on saanud maksukohustuslane (vt selle kohta 3. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-330/95: Goldsmiths, EKL 1997, lk I-3801, punkt 15).

45 Kuna käibemaksudirektiivi artikli 80 lõige 1 lubab teatud juhtudel pidada maksustatavaks summaks tehingu turuväärtust, kujutab see endast erandit selle direktiivi artiklis 73 ette nähtud üldreeglist, mida seetõttu tuleb tõlgendada tähtselt (vt 21. juuni 2007. aasta otsus kohtuasjas C-453/05: Ludwig, EKL 2007, lk I-5083, punkt 21, ja 3. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C-41/09: komisjon vs. Madalmaad, EKL 2011, lk I-831, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

46 Tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi põhjenduse 26 kohaselt on direktiivi artikli 80 lõike 1 eesmärk hoida ära maksudest kõrvalehoidumist ja maksustamise vältimist.

47 Ent, nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktis 30, kui kaupu või teenuseid müüakse kunstlikult kalli või odava hinna eest tehingus, kus mõlemal poolel on täielik käibemaksu mahaarvamise õigus, ei ole selles etapis maksudest kõrvalehoidumist ega maksustamise vältimist.

Alles siis, kui tarneahel lõpeb lõpptarbijaga või jõuab osalise lõpuni segatüüpi maksukohustuslasega, kellel on proportsionaalne mahaarvamisõigus, saab kunstlikult odav või kallis hind põhjustada maksutulu saamata jäämise.

48 Seega on üksnes siis, kui tehinguga seotud isikul ei ole täielikku mahaarvamisõigust, olemas maksudest kõrvalehoidumise ja maksustamise vältimise oht, mida direktiivi artikli 80 lõige 1 lubab liikmesriikidel tõkestada.

49 Selline järeldus ei piira kuidagi liikmesriikide õigust näha ette muid kohustusi selleks, et käibemaksudirektiivi artikli 273 alusel ja selles sätestatud tingimusi järgides ära hoida maksudest kõrvalehoidumist.

50 Niisugust tõlgendust toetab direktiivi 77/388 artikli 11 A osa lõige 6, mida on muudetud nõukogu 24. juuli 2006. aasta direktiiviga 2006/69/EÜ (ELT L 221, lk 9), mille sätted kordavad sisuliselt käibemaksudirektiivi artikli 80 lõike 1 sätteid (vt nimetatud direktiivi põhjendus 3) ja mille kohaselt sellega kehtestatud erand „piirdub järgmiste juhtudega”.

51 Eeltoodust järeldub, et käibemaksudirektiivi artikli 80 lõikes 1 kehtestatud kohaldamise tingimused on loetletud ammendavalt ja seega ei või siseriiklike õigusnormidega nimetatud sätte alusel ette näha seda, et maksustatavaks summaks on tehingu turuväärtus muudel juhtudel, kui selles sättes loetletud olukorrad, eelkõige juhul, kui teenuse osutajal, tarnijal või ostjal on õigus käibemaks täielikult maha arvata.

52 Niisiis tuleb kohtuasjas C-621/10 esitatud esimesele kuni neljandale küsimusele ja kohtuasjas C-129/11 esitatud esimesele kuni viiendale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 80 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud kohaldamise tingimused on loetletud ammendavalt ja seega ei või siseriiklike õigusnormidega nimetatud sätte alusel ette näha seda, et maksustatavaks summaks on tehingu turuväärtus muudel juhtudel, kui selles sättes loetletud olukorrad, eelkõige juhul, kui teenuse osutajal, tarnijal või ostjal on õigus käibemaks täielikult maha arvata.

*Viies küsimus kohtuasjas C-621/10 ja kuues küsimus kohtuasjas C-129/11*

53 Nende küsimustega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikli 80 lõige 1 on vahetult kohaldatav ja kas seetõttu võib liikmesriigi kohus seda põhikohtuasjas vahetult kohaldada.

54 Siseriikliku õigusnormi tõlgendamine ja rakendamine kooskõlas liidu õiguse nõuetega on siseriikliku kohtu ülesanne selle kaalutlusruumi ulatuses, mis talle siseriikliku õigusega selles osas on jätetud, ja kui selline tõlgendamine ei ole võimalik, peab siseriiklik kohus jätma kohaldamata iga liidu õigusega vastuolus oleva siseriikliku õigusnormi (vt selle kohta 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-357/06: Frigerio Luigi & C., EKL 2007, lk I-12311, punkt 28, ja 10. juuni 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-395/08 ja C-396/08: Bruno jt, EKL 2010, lk I-5119, punkt 74).

55 Nagu on märgitud käesoleva otsuse artikli 80 lõike 1 punktides 42–51, lubab käibemaksudirektiiv selles artiklis 73 sätestatud üldeeskirjast erandi teha üksnes selles artiklis loetletud juhtudel.

56 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võivad üksikisikud, kui direktiivi sätted on nende sätete sisu silmas pidades tingimusteta ja piisavalt täpsed, tugineda neile sätetele iseriiklikus kohtus vaidluses riigi vastu nii juhul, kui riik on jätnud direktiivi siseriiklikku õigusesse ettenähtud tähtajal üle võtmata, kui ka juhul, kui direktiiv ei ole üle võetud nõuetekohaselt (vt 17. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-226/07: Flughafen Köln vs. Bonn, EKL 2008, lk I-5999, punkt

23, ja 3. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C-203/10: Auto Nikolovi, EKL 2011, lk I-1083, punkt 61).

57 Lisaks tuleneb Euroopa Liidu Kohtu praktikast, et direktiivi sättega liikmesriigile antud valikuõigus ei välista tingimata seda, et ainuüksi selle direktiivi sätete põhjal on piisava täpsusega võimalik kindlaks määrata eraõiguslikele isikutele antud õiguste sisu (vt eespool viidatud kohtuotsus Flughafen Köln vs. Bonn, punkt 30, ja 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-138/07: Cobelfret, EKL 2009, lk I-731, punkt 61).

58 Käibemaksudirektiivi artikli 80 lõige 1 kehtestab sõnaselgelt ja ammendavalt tingimused, mis peavad olema täidetud selleks, et liikmesriik võiks siseriiklikes õigusnormides ette näha võimaluse muuta seotud isikute vahel sõlmitud tehingu maksustatavat summat.

59 Seda silmas pidades tuleb juhul, kui põhikohtuasjas arutusel olevad tehingud, mis kuuluvad ZDDS artikli 27 lõike 3 kohaldamisalasse, vastavad mõnele artikli 80 lõikes 1 nimetatud olukorrale, asuda seisukohale, et asjaomane liikmesriik on kasutanud nimetatud lõikes 1 sätestatud õigust.

60 Seevastu juhul, kui nende tehingute puhul ei ole tegemist käibemaksudirektiivi artikli 80 lõikes 1 nimetatud tehingutega, tuleb nimetatud artiklit tõlgendada nii, et see annab sellistele äriühingutele nagu on põhikohtuasja hagejad õiguse tugineda nimetatud sättele vahetult selleks, et nõuda, et eelotsusetaotluse esitanud kohus jätaks selle sättega vastuolus olevad siseriiklikud õigusnormid kohaldamata (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Flughafen Köln vs. Bonn, punkt 33). Kui ZDDS asjaomaseid sätteid ei ole võimalik tõlgendada kooskõlas direktiivi artikli 80 lõikega 1, tuleb liikmesriigi kohtul jätta need sätted kohaldamata osas, milles need ei ole kooskõlas artikli 80 lõikega 1.

61 Seega tuleb kohaldada käibemaksudirektiivi artiklit 73 selleks, et teha kindlaks, kas – selles direktiivis kehtestatud erandeid silmas pidades – asjaomaste tehingute puhul on maksustatavaks summaks tegelikult saadud tasu. Euroopa Kohus on leidnud seoses kuuenda direktiivi 77/388 artikli 11 A osa lõike 1 punktiga a (nüüd käibemaksudirektiivi artikkel 73), et see säte on vahetult kohaldatav (vt selle kohta 6. juuli 1995. aasta otsus kohtuasjas C-62/93: BP Soupergaz, EKL 1995, lk I-1883, punktid 34–36, ja 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C-62/00: Marks & Spencer, EKL 2002, I-6325, punkt 47).

62 Niisiis tuleb kohtuasjas C-621/10 esitatud viiendale küsimusele ja kohtuasjas C-129/11 esitatud kuuendale küsimusele vastata, et sellistel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, annab käibemaksudirektiivi artikli 80 lõige 1 asjaomastele äriühingutele õiguse sellele sättele vahetult tugineda selleks, et nõuda sellega vastuolus olevate siseriiklike õigusnormide kohaldamata jätmist. Kui siseriiklikku õigust ei ole võimalik tõlgendada kooskõlas artikli 80 lõikega 1, tuleb liikmesriigi kohtul jätta kohaldamata kõik selle sättega vastuolus olevad siseriikliku õiguse sätted.

## Kohtukulud

63 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulud, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

**1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 80 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et selles sätestatud kohaldamise tingimused on loetletud ammendavalt ja seega ei või siseriiklike õigusnormidega nimetatud sätte alusel ette näha seda, et maksustatavaks summaks on tehingu turuväärtus muudel juhtudel, kui selles sättes loetletud olukorrad, eelkõige juhul,**

kui teenuse osutajal, tarnijal või ostjal on õigus käibemaks täielikult maha arvata.

2. Sellistel asjaoludel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, annab direktiivi 2006/112 artikli 80 lõige 1 asjaomastele äriühingutele õiguse sellele sättele vahetult tugineda selleks, et nõuda sellega vastuolus olevate siseriiklike õigusnormide kohaldamata jätmist. Kui siseriiklikku õigust ei ole võimalik tõlgendada kooskõlas artikli 80 lõikega 1, tuleb liikmesriigi kohtul jätta kohaldamata kõik selle sättega vastuolus olevad siseriikliku õiguse sätted.

Allkirjad

\* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.