

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

ELEANOR SHARPSTON

esitatud 26. jaanuaril 2012(1)

Liidetud kohtuasjad C-621/10 ja C-129/11

ADSITS Balkan and Sea Properties

ja

OOD Provadinvest

versus

Direktor na direksia „Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(eelotsusetaotlused, mille on esitanud Administrativen Sad Varna (Bulgaaria))

Käibemaks – Tehingud lähedaste isikute vahel – Direktiiviga 2006/112/EÜ liikmesriikidele antud turuväärtuspõhise maksustamise võimaluse kohaldamisala – Direktiivi vahetu kohaldatavus juhul, kui siseriiklikud õigusnormid ulatuvad väljapoole selle võimaluse kohaldamisala

1. Käesolevates eelotsusetaotlustes palub Administrativen Sad Varna (Varna halduskohus) (Bulgaaria) suuniseid selle kohta, kuidas on piiratud direktiivi 2006/112(2) artikli 80 lõikes 1 ette nähtud võimalus, mille kohaselt liikmesriigid võivad teatavatel asjaoludel kalduda kõrvale üldreeglist, et maksustatavaks väärtuseks on kaubatarnija või teenuse osutaja tegelikult saadud tasu, ning selle asemel määrata käibemaksu tarne või teenuse turuväärtuse põhjal. Samuti soovib nimetatud kohus teada, kas Bulgaaria õigusnormid, kus on kasutatud seda võimalust laiemal hulgal asjaolude suhtes, on kooskõlas direktiiviga 2006/112 ning – kui need seda ei ole – kas artikli 80 lõikel 1 on vahetu õigusmõju ja kas siseriiklik kohus võib seda vahetult kohaldada.

Euroopa Liidu käibemaksualased õigusnormid

2. Käibemaksusüsteemi üldpõhimõtte on sätestatud direktiivi 2006/112 artikli 1 lõikes 2:

„Ühise käibemaksusüsteemi põhimõtteks on kohaldada kaupade ja teenuste suhtes üldist tarbimismaksu, mis on täpselt võrdeline kaupade ja teenuste hinnaga, olenemata nende tehingute arvust, mis tehakse tootmise ja turustamise käigus enne maksustamisetappi.

Igalt tehingult võetakse käibemaksu, mis arvutatakse kaupade ja teenuste hinna põhjal selliste kaupade ja teenuste suhtes kehtiva määraga ja millest on eelnevalt maha arvatud käibemaksu summa, mis on vahetult makstud hinna kujunemise aluseks olevate eri kulukomponentide pealt.

Ühist käibemaksusüsteemi kohaldatakse kuni jaemüügietaapi lõpuni.”

3. Direktiivi 2006/112(3) artiklis 73 on sätestatud üldreegel käibemaksuga maksustatava väärtuse kindlaksmääramise kohta:

„Artiklites 74–77(4)] nimetamata 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.”

4. Direktiivi 2006/112 artiklis 80 on ette nähtud võimalik erand sellest üldreeglist:

„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;[(5)]

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 380–390b kehtestatud erandit;[(6)]

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.

[...]”.

5. Abiks on arusaamine, miks see mittekohustuslik erand sisse seati.(7)

6. Üldiselt ei ole ettevõtjatel huvi lähtuda hindade kindlaksmääramisel tarnele või teenustele kohaldatava käibemaksu summast, eriti kui mõlemad tehingupooled on maksukohustuslased, kellel on täielik käibemaksu mahaarvamise õigus.(8) Kui see nii ei ole, võib tekkida olukordi, kus juhul, kui tarnija või teenuse osutaja ja klient lepivad kokku kunstlikult suurendatud või vähendatud hinnas, väheneb üldine käibemaksukoormus ning laekub vähem käibemaksu. Selles osas on iseäranis olulised kahte laadi olukorrad.

7. Esimene olukord on see, kui kliendil ei ole soetatud kaupade või teenuste osas täielikku käibemaksu mahaarvamise õigust (ta võib olla lõpptarbijaja või selline maksukohustuslane, kes kasutab soetatud kaupu või teenuseid maksuvabade tehingute tarbeks või on „segatüüpi” tarnija

või teenuseosutaja, kellel on ainult proportsionaalne mahaarvamisoigus)(9). Niisugusel kliendil on huvi tasuda saadavatelt kaupadelt ja teenustelt vähem käibemaksu, soetades neid kunstlikult odava hinna eest. Seda olukorda käsitleb direktiivi 2006/112 artikli 80 lõike 1 punkt a.

8. Teine olukord on see, kui tarnija või teenuseosutaja on „segatüüpi” maksukohustuslane, kelle õigus arvata soetatud kaupadelt ja teenustelt maha käibemaks oleneb sellest, milline on käibemaksuga maksustatavate tarnete ja teenuste proportsionaalne osa kogu tema müügikäibes. Tema soetatud kaupadelt ja teenustelt käibemaksu mahaarvamise õigus suureneb, kui kunstlikult vähendada tema käibemaksuvaba müügikäivet või kunstlikult suurendada tema käibemaksuga maksustatavat müügikäivet (neid olukordi on käsitletud vastavalt artikli 80 lõike 1 punktides b ja c)(10).

9. Sedalaadi kokkulepped ei ole siiski tõenäolised, välja arvatud juhul kui kaks poolt on omavahel nii tihedalt seotud, et tegelikult küsitav hind ilma käibemaksuta ei ole neile rahalises mõttes üldiselt oluline: tavalises olukorras ei ole tarnijal majandustegevuse seisukohast mõistlik nõustuda kunstlikult odava hinnaga ega kliendil nõustuda kunstlikult kalli hinnaga. Nii piirub direktiivi 2006/112 artikli 80 lõikes 1 ette nähtud turuväärtuspõhise maksustamise võimalus selliste tarnete või teenustega, mille korral „on olemas [...] perekondlikud või muud tihedad isiklikud sidemed, juhtimisalastest, omandi?, liikmelisus?, rahalistest või õiguslikest suhetest tulenevad sidemed”.

10. „Turuväärtus” tähendab direktiivi 2006/112 artikli 72 kohaselt „kogusummat, mis kliendil tuleks vaba konkurentsi tingimustes tasuda kõnealuste kaupade ja teenuste hankimiseks samal turustusetapil, mil kaupade tarne või teenuste osutamine aset leiab, sõltumatule kaubatarbijale või teenuse osutajale liikmesriigis, kus kaubatarbijat või teenuse osutamist maksustatakse”.

Bulgaaria käibemaksualased õigusnormid

11. Eelotsust taotlev kohus mainib mitut 2006. aasta seaduse Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (edaspidi „käibemaksuseadus”) sätet, eelkõige järgmisi:

- artikli 27 lõike 3 punkti 1 kohaselt on kõikides seotud isikute vahelistes tehingutes käibemaksuga maksustatavaks väärtuseks turuväärtus;
- artikli 45 lõike 1 kohaselt on kinnisasja omandiõiguse või piiratud asjaõiguste üleandmine käibemaksust vabastatud;
- artikli 45 lõike 5 punkti 2 toimetel ei kohaldata artikli 45 lõiget 1 kohtkindlalt maaga ühendatud või maa alla paigaldatud seadmete, masinate, päraldiste või hoonete omandiõiguse või piiratud asjaõiguste üleandmise ega nende asjade rendile või üürile andmise suhtes;
- artikli 70 lõike 5 kohaselt ei teki käibemaksu õigusvastase sissenõudmise korral õigust arvata maha käibemaks soetatud kaupadelt ja teenustelt.

12. Muud asjakohased õigusnormid on „lisasätted” seadustikus Danachno-osiguritelen protsesualen kodeks (maksu? ja sotsiaalkindlustusmenetluse seadustik; edaspidi „DOPK”). Täpsemalt:

- lisasätete § 1 lõikes 3 on määratletud „seotud isikud” käibemaksuseaduse artikli 27 lõike 3 punkti 1 tähenduses (üksikasjalikumalt kui direktiivi 2006/112 artikli 80 lõikes 1, kuid nimetatud sättega võimaldatud kaalutusõiguse piires);
- lisasätete § 1 lõike 8 kohaselt on „turuväärtus” ilma käibemaksuta ja aktsiisita summa, mida makstaks samadel tingimustel samasuguse või samalaadse kauba või teenuse eest tehingus

isikute vahel, kes ei ole omavahel seotud;

– lisasätete § 1 lõikes 10 on loetletud viis turuväärtuse kindlaksmääramise meetodit, mida tuleb kohaldada vastavalt rahandusministeeriumi juhistele.

Faktilised asjaolud, menetlus ja eelotsuse küsimused

Kohtuasi C-621/10: Balkan and Sea Properties

13. Aastal 2009 ostis kinnisvarainvesteeringute ühing ADSITS Balkan and Sea Properties (edaspidi „Balkan and Sea”) Ravda linnas Ravda tur EOOD?It eri kinnisasju koguhinnaga 21 318 852 Bulgaaria leevi.(11) Viimati nimetatud isik on ainuomanikule kuuluv piiratud vastutusega äriühing, mis on DOPK lisasätete § 1 lõike 3 tähenduses seotud Balkan and Sea-ga. Hind maksustati käibemaksuga(12) ning Balkan and Sea taotles selle käibemaksu mahaarvamist oma müügitehingutelt tasutud käibemaksust.

14. Maksuhalduri tellitud hindamisel tuvastati, et kõnealuste kinnisasjade turuväärtus oli 21 216 300 Bulgaaria leevi. Sellest lähtudes asus maksuhaldur seisukohale, et nimetatud tehingu väärtust oli 102 552 Bulgaaria leevi võrra suurendatud ja et viimati nimetatud summa maksustamine käibemaksuga oli käibemaksuseaduse artikli 70 lõike 5 tähenduses õigusvastane, mistõttu selle maksuosa suhtes ei tekkinud õigust käibemaksu mahaarvamiseks 20 510,42 Bulgaaria leevi suuruses summas.(13)

15. Balkan and Sea on vaidlustanud selle hinnangu eelotsust taotlevas kohtus, kes seda menetledes küsib:

„1. Kas [direktiivi 2006/112] artikli 80 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et kui seotud isikute vahelises tehingus makstakse turuväärtusest suuremat tasu, on maksustatavaks väärtuseks tehingu turuväärtus üksnes juhul, kui kaubatarnijal ei ole tarnitava kauba soetamise või tootmise suhtes täielikku sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust?

2. Kas [direktiivi 2006/112] artikli 80 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et kui tarnija või teenuseosutaja on kasutanud täielikku sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kaupade ja teenuste osas, mis seejärel müüakse seotud isikute vahelistes tehingutes turuväärtusest kallima hinnaga, ning seda sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei ole sama direktiivi artiklite 173–177 kohaselt korrigeeritud,[(14)] ei tohi liikmesriik rakendada meetmeid, mille kohaselt on maksustatavaks väärtuseks üksnes turuväärtus?

3. Kas [direktiivi 2006/112] 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 siseriiklikku õigussätet nagu [käibemaksuseaduse] artikli 27 lõike 3 punkt 1 tohib kohaldada olukordades, mida ei ole loetletud [direktiivi 2006/112] artikli 80 lõike 1 punktides a, b ega c?

5. Kas sellisel juhul nagu käesolev on [direktiivi 2006/112] artikli 80 lõike 1 punktil c vahetu õigusmõju ja kas siseriiklik kohus tohib seda vahetult kohaldada?”

Kohtuasi C-129/11: Provadinvest

16. OOD Provadinvest (edaspidi „Provadinvest”) on piiratud vastutusega äriühing, mis annab rendile põllumajandusmaatükke kasvuhoonete jaoks, mis koosnevad polüetüleenkilega kaetud terastarinditest (või polüetüleenstarinditest: eelotsusetaotlusest ei selgu täpselt, milliste tarinditega

on tegu). Aastal 2009 müüs ta kolm sellist ligikaudu kuuehektarilist maatükki koos nendele püstitatud kasvuhoonetarinditega, kõigi parendustega ja alaliste põllukultuuridega. Nendest maatükkidest kaks müüdi ühele Provadinvesti osanikule ja üks tema esindamise õigusega isikule. Iga maatüki eest makstud hind oli 25 000 Bulgaaria leevi ning arvetel ei näidatud käibemaksu.

17. Nimetatud maatükke, kasvuhoonetarindeid, parendusi ja põllukultuure hindas kinnisvarahindaja, kes määras kolmel maatükil olevate kasvuhoonetarindite turuväärtuseks kokku 392 700 Bulgaaria leevi.

18. Selle põhjal asus maksuhaldur seisukohale, et kõnealused tehingud kujutasid endast nii käibemaksust vabastatud tehinguid (maatükkide osas) kui ka käibemaksuga maksustatavaid tehinguid (päraldiste, parenduste ja põllukultuuride osas). Kuna pooled olid seotud isikud DOPK lisasätete § 1 lõike 3 tähenduses, oli viimati nimetatud tehingute osas maksustatavaks väärtuseks kinnisvarahindaja määratud turuväärtus. Selle alusel määras maksuhaldur tasumisele kuuluva käibemaksu summaks 78 540 Bulgaaria leevi.

19. Provadinvest on vaidlustanud selle hinnangu eelotsust taotlevas kohtus, kes seda menetledes küsib:

„1. Kas [direktiivi 2006/112] artikli 80 lõike 1 punkte a ja b tuleb tõlgendada nii, et kui seotud isikute vahelistes tehingutes makstakse turuväärtusest väiksemat tasu, on maksustatavaks väärtuseks tehingu turuväärtus üksnes juhul, kui tarnijal või omandajal ei ole tarnitava kauba soetamise või tootmise suhtes täielikku sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust?

2. Kas [direktiivi 2006/112] artikli 80 lõike 1 punkte a ja b tuleb tõlgendada nii, et kui tarnija või teenuse osutaja on kasutanud täielikku sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kaupade ja teenuste osas, mis müüakse seotud isikute vahelistes tehingutes turuväärtusest odavama hinnaga, ning seda sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei ole direktiivi artiklite 173–177 kohaselt korrigeeritud[(15)] ja kõnealune tehing ei ole direktiivi artikli 132, 135, 136, 371, 375, 376 või 377, artikli 378 lõike 2, artikli 379 lõike 2 või artiklite 380–390 tähenduses käibemaksust vabastatud, ei tohi liikmesriik rakendada meetmeid, mille kohaselt on maksustatavaks väärtuseks üksnes turuväärtus?

3. Kas [direktiivi 2006/112] artikli 80 lõike 1 punkte a ja b tuleb tõlgendada nii, et kui ostja on kasutanud täielikku sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust kaupade ja teenuste osas, mis müüakse seotud isikute vahelistes tehingutes turuväärtusest odavama hinnaga, ja seda sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust ei ole direktiivi artiklite 173–177 kohaselt korrigeeritud, ei tohi liikmesriik rakendada meetmeid, mille kohaselt on maksustatavaks väärtuseks üksnes turuväärtus?

4. Kas [direktiivi 2006/112] 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?

5. Kas sellist siseriiklikku õigussätet nagu [käibemaksuseaduse] artikli 27 lõike 3 punkt 1 tohib kohaldada olukordades, mida ei ole loetletud [direktiivi 2006/112] artikli 80 lõike 1 punktides a, b ega c?

6. Kas sellisel juhul nagu käesolev on [direktiivi 2006/112] artikli 80 lõike 1 punktidel a ja b vahetu õigusmõju ja kas siseriiklik kohus tohib seda vahetult kohaldada?”

20. Kirjalikke märkusi on Euroopa Kohtule esitanud Bulgaaria valitsus kohtuasjas C-621/10 ja komisjon mõlemas kohtuasjas. Balkan and Sea ega Provadinvest ei ole märkusi esitanud.

Kohtuistungit ei ole taotletud ega peetud.

Hinnang

Sissejuhatavad märkused

21. Käesolevate eelotsusetaotluste vastuvõetavuse suhtes ei ole küll vastuväiteid esitatud, kuid paraku jätab eelotsusetaotluste üksikasjalikkus põhikohtuasjade asjaolude osas soovida. Eriti oleks eelotsust taotlev kohus võinud mõlema kohtuasja kohta selgemalt kirjeldada, millises ulatuses iga tehingupool sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust omas ja/või teostas.

22. Eelotsusetaotlustest nähtub siiski, et asjakohane siseriikliku õiguse säte, käibemaksuseaduse artikli 27 lõike 3 punkt 1 ei sisalda tingimusi selle kohta, millises ulatuses peab omavahel seotud pooltel olema mahaarvamisoigus, et seda saaks kohaldada. Liati nähtub juba küsimuste sõnastusest eelotsust taotleva kohtu seisukoht, et põhikohtuasjade asjaolud kuuluvad küll käibemaksuseaduse artikli 27 lõike 3 punkti 1 kohaldamisalasse, kuid – vähemalt kitsa ja sõnasõnalise tõlgendamise korral – mitte direktiivi 2006/112 artikli 80 lõike 1 punkti a, b või c kohaldamisalasse, ehk teisisõnu seisukoht, et asjaomastel tehingupooltel oli mõlemal juhul täielik mahaarvamisoigus.

23. Mõlema kohtuasja esimeses eelotsuseküsimuses soovitakse teada sisuliselt seda, kas direktiivi 2006/112 artikli 80 lõikega 1 ette nähtud võimalus piirdub juhtudega, mil – olenevalt olukorrast – tarnijal või kliendil ei ole täielikku mahaarvamisoigust. Kohtuasjas C-621/10 esitatud teine ja kohtuasjas C-129/11 esitatud kolmas küsimus käsitlevad seda, kas juhul, kui selline tarnija või klient, olenevalt olukorrast, on kasutanud täielikku mahaarvamisoigust, on liikmesriikidel keelatud pidada maksustatavaks väärtuseks turuväärtust. Kolmas küsimus kohtuasjas C-621/10 ja neljas küsimus kohtuasjas C-129/11 uurivad, kas artikli 80 lõige 1 sisaldab ammendavat loetelu asjaoludest, mille korral võivad liikmesriigid pidada maksustatavaks väärtuseks turuväärtust. Kohtuasja C-621/10 neljandas küsimuses ja kohtuasja C-129/11 viiendas küsimuses soovitakse teada, kas siseriiklikku õigusnormi, mille kohaselt kõikides omavahel seotud isikute vahelistes tehingutes tuleb maksustatavaks väärtuseks lugeda turuväärtus, tohib kohaldada ka artikli 80 lõikes 1 loetlemata olukordades.

24. Kõikide nende küsimuste eesmärk on teha kindlaks artikli 80 lõikega 1 antud võimaluse kohaldamisala ning ma käsitlen neid küsimusi koos.

25. Mõlemas kohtuasjas esitatud viimases küsimuses soovitakse teada, kas artikli 80 lõikel 1 on vahetu õigusmõju ja kas siseriiklikud kohtud saavad seda lõiget vahetult kohaldada. Sellega seoses tekivad teistsugused küsimused ja ma käsitlen seda küsimust eraldi.

26. Lõpuks uurin kahte aspekti, mida ei ole eelotsusetaotlustes esile tõstetud, kuid mis võivad olla eelotsust taotlevale kohtule abiks lõplikule otsusele jõudmisel: kohtuasjas C-621/10 turuväärtuse hindamist ja kohtuasjas C-129/11 seda, millises ulatuses on õige käsitleda tehinguid kui käibemaksust vabastatud või käibemaksuga maksustatavaid.

Artikli 80 lõikega 1 antud võimaluse kohaldamisala

27. Mulle näib selge – ning Bulgaaria valitsus ja komisjon jagavad seda seisukohta –, et direktiivi 2006/112 artikli 80 lõikega 1 antud võimalus kohaldub ainult selles lõikes endas ühemõtteliselt kirjeldatud asjaolude esinemise korral. Seetõttu ei tohi liikmesriik vastu võtta õigusnorme, mille kohaselt on kõikides lähedaste isikute vahelistes tehingutes maksustatavaks väärtuseks turuväärtus olenemata sellest, kas need asjaolud esinevad või mitte.

28. Esiteks on direktiivi 2006/112 artiklis 73 sätestatud selge üldreegel, et maksustatavaks väärtuseks peab olema tegelik tasu tehingu eest. See tasu on subjektiivne väärtus, s.t tegelikult saadud väärtus, mitte objektiivsete kriteeriumide alusel hinnatud väärtus.(16) Iga õigusnormi, mis kaldub üldreeglist kõrvale – nagu direktiivi 2006/112 artikkel 80 –, tuleb tõlgendada kitsalt.(17)

29. Teiseks on direktiivi 2006/112 artikli 80 lõikes 1 märgitud, et see mittekohustuslik erand nähakse ette „maksudest kõrvalehoidumise või maksustamise vältimise tõkestamiseks”. Seda eesmärki on täpsemalt selgitatud direktiivi 2006/69 põhjenduses 3 – „et ära hoida maksukahju, mis tuleneb seotud isikute kasutamisest maksusoodustuste saamiseks” – ja direktiivi 2006/112 põhjenduses 26 – „[v]ältimaks maksukahju, mis tuleneb seotud isikute kasutamisest maksusoodustuste saamiseks”.

30. Kui kaupu või teenuseid müüakse kunstlikult kalli või odava hinna eest tehingus, kus mõlemal poolel on täielik käibemaksu mahaarvamise õigus – s.t kui nii kaubatarinja või teenuseosutaja kui ka kliendi kogu müügikäive on käibemaksuga maksustatav –, ei ole selles etapis maksudest kõrvalehoidumist ega maksustamise vältimist. Kõnesolevat tehingut puudutavas osas on maks mõlema poole suhtes täiesti neutraalne, ja seda olenemata hinnast. Samuti ei saa selles etapis tekkida maksukahju. 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. Alles selles punktis „kinnistub” kogu tarneahelas tasumisele kuuluva käibemaksu kogusumma – ja see summa on proportsionaalne ainult lõpphinnaga, olenemata selles tarneahelas varem küsitud summadest.(18)

31. Kolmandaks on direktiivi 2006/69 põhjenduses 3 ja direktiivi 2006/112 põhjenduses 26 ette nähtud, et liikmesriikidel peab olema võimalus „teatavates [piiritletud] olukordades” sekkuda. See piiritus oli selgemalt ette nähtud kuuenda direktiivi artikli 11 A osa lõikes 6, kus oli sätestatud, et selle võimaluse kohaldamisala „piirdub järgmiste juhtudega”. Ehkki direktiivi 2006/112 artikli 80 lõikes 1 ei ole enam sõna „üksnes”, nähtub sama direktiivi põhjendusest 3 selgelt, et teksti ümber sõnastades ei tehtud olulist muudatust.

32. Lõpuks lubab direktiivi 2006/112 artikli 80 lõige 2 sõnaselgelt, et seda võimalust kasutavad liikmesriigid võivad [piirata seda] [täpsustatud tõlge], milliste kaubatarinijate ja teenuseosutajate või teenusesaajate ja kauba soetajate suhtes meetmeid kohaldatakse. Siit tuleneb igal juhul, et puudub luba laiendada neid kategooriaid näiteks nendele maksukohustuslastele, kellel on täielik mahaarvamisõigus.

33. Sellest tulenevalt sisaldavad artikli 80 lõike 1 punktid a, b ja c ammendavat loetelu asjaoludest, mille esinemise korral võib liikmesriik maksustada tehingut käibemaksuga selle tehingu turuväärtuse, mitte tegelikult makstud tasu alusel. Nimetatud sätted ei luba liikmesriigil kohaldada sellist lähenemisviisi juhul, kui tarnijal või teenuseosutajal või kliendil, olenevalt olukorrast, on täielik mahaarvamisõigus.

34. Seega ei luba artikli 80 lõikega 1 ette nähtud võimalus, vähemalt niivõrd, kui see hõlmab olukordi, kus asjaomasel tehingupoolel on täielik mahaarvamisõigus, siseriiklikku õigusnormi, mille kohaselt peab käibemaksuga maksustamine kõikides lähedaste isikute vahelistes tehingutes põhinema turuväärtusel.

35. Lisan selle kohta, et 2010. aastal sai Bulgaaria valitsus komisjonilt märgukirja, milles väideti, et käibemaksuseaduse artikli 27 lõige 3 on vastuolus direktiivi 2006/112 artiklitega 73 ja 80. Bulgaaria valitsus nõustub komisjoni etteheitega ja on kohustunud muutma seda sätet 1. jaanuariks 2012.

Siseriiklikes õigusnormides sisalduva vastuolu tagajärjed

36. Mõlemas kohtuasjas küsib eelotsust taotlev kohus viimases küsimuses seda, kas direktiivi 2006/112 artikli 80 lõikel 1 on vahetu õigusmõju ja kas siseriiklikud kohtud saavad seda vahetult kohaldada. Bulgaaria valitsus ja komisjon on käsitlenud seda sisuliselt kui küsimust selle kohta, mil määral võivad Balkan and Sea ja/või Provalidinvest maksuhalduri hinnanguid vaidlustades tugineda artikli 80 lõikele 1. Siiski ei tundu see mulle parima lähtekohana.

37. Oma analüüsis eelmiste küsimuste kohta olen järeldanud, et artikli 80 lõikega 1 ette nähtud võimalus, vähemalt niivõrd, kui see hõlmab olukordi, kus asjaomasel tehingupoolel on täielik mahaarvamisõigus, ei luba siseriiklikku õigusnormi, mille kohaselt peab käibemaksuga maksustamine kõikides lähedaste isikute vahelistes tehingutes põhinema turuväärtusel.(19)

38. Vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale on siseriiklike õigusnormide tõlgendamine ja kohaldamine kooskõlas liidu õiguse nõuetega siseriikliku kohtu ülesanne talle siseriikliku õigusega selles osas jäetud kaalutusõiguse ulatuses.(20) See kohustus kehtib ka siis, kui puuduvad muud tingimused, mis võimaldaksid isikul tugineda direktiivi vahetule õigusmõjule.(21) Kui niisugune tõlgendamine ei ole võimalik, peab asjaomane kohus jätma kohaldamata mis tahes siseriikliku õigusnormi niivõrd, kui see on vastuolus Euroopa Liidu õigusega.(22)

39. Seega on siseriikliku kohtu ülesanne esmalt püüda tõlgendada käibemaksuseaduse artikli 27 lõiget 3 kooskõlas direktiivi 2006/112 artiklis 80 ette nähtud võimaluse õige rakendamisega. Kui see on võimalik, ei teki enam probleeme direktiivile vastavusega või selle sätetele vahetu õigusmõju andmisega. Kui see ei ole võimalik, tuleb siseriiklik õigusnorm kohaldamata jätta.

40. Viimati nimetatud juhul on vaja kaaluda kahte võimalust. Põhikohtuasjade asjaomastel tehingupoolel kas oli täielik mahaarvamisõigus, nii et artikli 80 lõikes 1 kirjeldatud asjaolusid nendes juhtumites ei esinenud, või ei olnud täielikku mahaarvamisõigust ning käsitletavates juhtumites esines niisuguseid asjaolusid.

41. Kui asjaomastel pooltel oli täielik mahaarvamisõigus, ei saa artikli 80 lõikel 1 olla vahetut õigusmõju ja seda ei saa vahetult kohaldada juhtumitele, mille suhtes see lõige iseenda sõnastuse kohaselt ei kohaldu. Seevastu võib olla asjakohane direktiivi 2006/112 artikkel 73, millel on vahetu õigusmõju.(23) Artikli 80 lõige 1 võimaldab liikmesriikidel kehtestada erandi üldreeglist seoses maksustatava väärtuse kindlaksmääramisega. Niisuguse erandi puududes tuleb kohaldada direktiivi 2006/112 artiklis 73 sätestatud üldreeglit.(24) Sellepärast saavad maksukohustuslased sellele tugineda ning siseriiklikud kohtud seda kohaldada tagamaks, et maksustatavaks väärtuseks on tegelikult saadud tasu, välja arvatud juhtudel, mille jaoks on direktiivis ette nähtud erand.

42. Kui asjaomastel pooltel aga ei olnud täielikku mahaarvamisõigust, tekib küsimus, kas artikli 80 lõike 1 vahetule õigusmõjule soovib tugineda riik või õigussubjekt.

43. Esimesel juhul tuleb meeles pidada, et liikmesriik ei saa õigussubjekti väiteid vastustades tugineda direktiivi sätetele ega sellele, et ta on jätnud direktiiviga antud võimaluse korrektselt rakendamata. (25)

44. Seevastu kui direktiivi sätte vahetule õigusmõjule soovib tugineda õigussubjekt oma väidetes riigi vastu, kes on jätnud selle võimaluse korrektselt rakendamata, on selline tuginemine väljakujunenud kohtupraktika järgi põhimõtteliselt võimalik, kui direktiivi sätted on piisavalt selged, täpsed ja tingimusteta.(26)

45. Selles aspektis võib olla küsitav, kas tingimusi pelgalt mittekohustuslikus sättes, mida liikmesriik ei ole korrektset rakendanud, saab nimetatud kohtupraktika kohaldamisel kirjeldada kui „piisavalt selgeid, täpseid ja tingimusteta”.

46. Ma ei pea siiski vajalikuks ega kohasekski seda küsimust käesolevate kohtuasjade kontekstis käsitlema asuda.

47. Tõepoolest, teoreetiliselt võib klient direktiivi 2006/112 artikli 80 lõike 1 punktis c kirjeldatud asjaoludega tehingus, isegi kui ta nõustus maksma kunstlikult kallimat hinda, ikkagi püüda maksuhalduri väiteid vastustades tugineda selle lõike sätetele, et saavutada käibemaksuga maksustamine turuväärtuse põhjal. Kui sellisel kliendil endal ei olnud täielikku mahaarvamisoigust, oleks talle kasulik tasuda tehingult vähem käibemaksu.

48. Ent kummaski vaidluses, mis andsid alust käesolevatele eelotsusetaotlustele, ei ole tegu sellise olukorraga. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on eelotsusetaotluste eesmärk mitte arvamuste saamine üldiste või teoreetiliste küsimuste kohta, vaid vaidluse tõhus lahendamine.⁽²⁷⁾ Käesoleval juhul ei ole küsimus põhikohtuasja suhtes pelgalt teoreetiline, vaid selle küsimuse tekkimine tavalise sündmuse käigu puhul on ka üsna ebatõenäoline, sest see tähendaks, et üks kahest seotud isikust, kes on omavahel kokku leppinud kunstlikus hinnas, et saada kokkuvõttes ühist kasu, on sellest kokkuleppest taganenud.

49. Nendel asjaoludel ei tee ma ettepanekut kaaluda seda hüpoteesi, vaid panen ette asuda kahe viimase aspekti juurde, mida eelotsust taotlev kohus pole küll esile tõstnud, kuid mis võivad olla põhikohtuasjades asjakohased.

Turuväärtuse hindamine

50. Mis tahes asjaoludel, mida on kirjeldatud direktiivi 2006/112 artikli 80 lõikes 1, võib liikmesriik võtta meetmeid tagamaks, et maksustatavaks väärtuseks on turuväärtus. Üks vajalik eeldus on see, et tegelik tasu on suurem või väiksem turuväärtusest, s.o „kogusumma[s]t, mis kliendil tuleks vaba konkurentsi tingimustes tasuda kõnealuste kaupade ja teenuste hankimiseks samal turustusetapil, mil kaupade tarne või teenuste osutamine aset leiab, sõltumatule kaubatarbijale või teenuse osutajale liikmesriigis, kus kaubatarjet või teenuse osutamist maksustatakse”.

51. Arvestades seda määratlust ja seda, et kohtuasjas C-621/10 on Balkan and Sea omandanud kõnealuse kinnisvara hinnaga, mis ületas atesteeritud kinnisvarahindajate hinnangut vähem kui 0,5% võrra, samal ajal kui Bulgaaria õigusaktidega on ette nähtud viis meetodit turuväärtuse määramiseks, võib siseriiklikul kohtul olla ikkagi vaja kaaluda, kas seda hinda saab siseriiklike õigusnorme õigesti tõlgendades tõesti pidada turuväärtusest suuremaks.

Tehingute maksustatavus või vabastatus käibemaksust

52. Komisjon peab küsitavaks maksuhalduri hinnangut, et kohtuasjas C-129/11 käsitletavat tehingut kujutasid endast nii maksust vabastatud kui ka maksustatavaid tehinguid. Nõustun, et eelotsust taotlev kohus peaks selle hinnangu üle vaatama, arvestades direktiivi 2006/112 asjakohaseid tingimusi,⁽²⁸⁾ ja vajaduse korral jätma kohaldamata siseriiklikud õigusnormid, mis viiksid direktiiviga vastuolus oleva tulemuseni. Asjakohased direktiivi sätted on järgmised.

53. Artiklis 12 on sätestatud:

„1. Liikmesriigid võivad maksukohustuslasena käsitada isikut, kes juhuti teeb [...] 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 kasutuselevõtust 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.”

54. Direktiivi 2006/112 artikli 135 lõige 1 kohustab liikmesriike vabastama käibemaksust teatavad tehingud, mille hulgas on:

- „j) ehitise või ehitise osade ja maa, millel ehitise asub, võõrandamine, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis a nimetatud juhtudel;
- k) ehitiseta maa, välja arvatud artikli 12 lõike 1 punktis b nimetatud ehitusmaa võõrandamine;
- l) kinnisasja rendile- ja üürileandmine.”(29)

55. Esimene küsimus on see, kas kõnealused kasvuhooned olid direktiivi 2006/112 artikli 12 lõike 1 punkti a tähenduses ehitised, s.t kas nad vastasid artikli 12 lõike 2 esimeses lõigus sätestatud määratlusele „igasugune maaga püsivalt ühendatud rajatis”. See on loomulikult siseriikliku kohtu tuvastada ning võib oleneda sellest, milliste tarinditega täpselt oli tegu. Siiski ei tundu ebatõenäoline, et kasvuhooned võisid sellele määratlusele vastata, vähemalt juhul, kui need olid teraskarkassiga.

56. Kui kasvuhooned olid ehitised, tuleb iga tehingut käsitleda kui ühtainsat tehingut, sest käibemaksuga maksustamisel ei saa ehitise või nende osi ja maad, millel nad asuvad, teineteisest lahutada.(30)

57. Sel juhul on järgmine küsimus see, kas maa ja ehitised võõrandati „enne esmast kasutuselevõttu” või vastas võõrandamine muudele kriteeriumidele, mis võivad olla siseriiklikus õiguses kehtestatud, vastavalt artikli 12 lõike 2 kolmandas lõigus ette nähtud kahe? ja viieaastase tähtaja jooksul. Selles osas näib olevat asjakohane Provadinvesti poolt siseriiklikus kohtus esitatud väide, et kasvuhooned olid üle 30 aasta kasutusel olnud.

58. Kui võõrandati „enne esmast kasutuselevõttu” või võõrandamine vastas muudele õiguspäraselt kohaldatavatele kriteeriumidele, võib seda võõrandamist pidada artikli 12 lõike 1 punkti a alusel maksustatavaks tehinguks. Vastasel juhul aga tuleb see artikli 135 lõike 1 punkti j alusel käibemaksust vabastada, arvestades võimalikke maksustamise valikuõigusi.

59. Kui kasvuhooned ei olnud artikli 12 lõike 1 punkti a tähenduses ehitised, tuleb ikkagi

kaaluda, kas neid tehinguid tuleb pidada eraldiseisvateks tehinguteks, mille käibemaksuga maksustamist tuleb hinnata eraldi, või mitmeosalisteks terviktehinguteks.

60. Kohtupraktikas on välja kujunenud, et kui tehing koosneb mitmest eri osast ja toimingust, tuleb arvesse võtta kõiki asjaolusid, et teha kindlaks, kas tegu on kahe või enama eraldiseisva tehingu või üheainsa tehinguga. Ehkki üldjuhul tuleb iga tehingut pidada eraldiseisvaks ja eristatavaks, ei tohi majanduslikus mõttes ühest tarnest või teenusest koosnevat tehingut kunstlikult osadeks lahutada, et mitte moonutada käibemaksusüsteemi toimimist. Üheainsa tehinguga on tegu ka nimelt siis, kui kaks või enam tehinguga hõlmatud aspekti või toimingut on nii tihedalt seotud, et nad moodustavad objektiivselt ühe lahutamatu majandustehingu, mille osadeks jagamine oleks kunstlik, või kui üks või mitu aspekti või toimingut moodustavad põhitehingu, samal ajal kui ülejäänud aspektid või toimingud on kõrvalised. Kas see nii on, jääb põhikohtuasjas siseriikliku kohtu tuvastada.(31)

61. Kui siseriiklik kohus seda arvestades otsustab, et maa võõrandamine ja muude asjade võõrandamine olid eraldiseisvad tehingud, näib maksuhalduri lähenemisviis olevat õige.

62. Kui siseriiklik kohus aga otsustab, et iga tehing oli üks, põhielementi ja kõrvalelemente sisaldav terviktarne, tundub tõenäoline, et põhielemendiks oli maa võõrandamine ning käibemaksuga maksustamine peaks põhinema sellel.

63. Kummalgi juhul võib olla vaja kindlaks teha, kas maa näol oli tegu ehitusmaaga nii, nagu liikmesriik on selle kooskõlas direktiivi 2006/112 artikli 12 lõikega 3 määratlenud. Kui see oli ehitusmaa, võidakse tehing käibemaksuga maksustada artikli 12 lõike 1 punkti b alusel. Kui see ei olnud ehitusmaa, tuleb see artikli 135 lõike 1 punkti k alusel käibemaksust vabastada, jällegi arvestades võimalikke maksustamise valikuõigusi.

Ettepanek

64. Sellepärast teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Administrativen Sad Varna küsimustele järgmiselt.

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 80 lõike 1 punktides a, b ja c on ammendavalt loetletud asjaolud, mille esinedes võib liikmesriik tehingu käibemaksuga maksustamisel võtta aluseks tehingu turuväärtuse, mitte tegelikult makstud tasu.

Nimetatud sätted ei luba liikmesriigil nii talitada juhul, kui kaubatarnijal või teenuseosutajal või kliendil, olenevalt olukorrast, on täielik käibemaksu mahaarvamise õigus.

Siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt peab käibemaksuga maksustamine kõikides lähedaste isikute vahelistes tehingutes põhinema turuväärtusel, on vähemalt niivõrd, kui see õigusnorm hõlmab olukordi, kus asjaomasel tehingupoolel on täielik käibemaksu mahaarvamise õigus, vastuolus direktiivi 2006/112 artikli 80 lõikega 1

Siseriikliku kohtu ülesanne on kogu talle siseriikliku õigusega antud kaalutusõiguse ulatuses tõlgendada seesugust siseriiklikku sätet kooskõlas direktiivi 2006/112 artikli 80 lõikega 1. Kui selline tõlgendamine ei ole võimalik, peab ta jätma selle sätte kohaldamata niivõrd, kui see on nimetatud lõikega vastuolus.

Direktiivi 2006/112 artikli 73 on vahetu õigusmõju, maksukohustuslased saavad sellele tugineda ning siseriiklikud kohtud saavad seda vahetult kohaldada tagamaks, et maksustatavaks väärtuseks on tegelikult saadud tasu, välja arvatud juhtudel, mille suhtes on direktiivis ette nähtud

erand.

Kui liikmesriik ei ole korrektselt kasutanud direktiivi 2006/112 artikli 80 lõikes 1 pakutavat võimalust, ei tohi ta maksukohustuslase väiteid vastustades tugineda nimetatud lõikele selleks, et maksustada tehingut selle turuväärtuse põhjal.

I LISA

Vt käesoleva ettepaneku punkt 38 jj.

II LISA

Vt käesoleva ettepaneku punkt 55 jj.

1 – Algkeel: inglise.

2 – Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiiv 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1).

3 – Varemalt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT 1977, L 145, lk 1; korduvalt muudetud; edaspidi „kuues direktiiv“) artikli 11 A osa lõike 1 punkt a.

4 – Nendes artiklites on ette nähtud erieeskirjad maksustatava summa kindlaksmääramiseks vastavalt ettevõtte kaupade äraandmise või säilitamise korral, ettevõtte vara isiklikuks tarbeks kasutamise korral ja teenuste tasuta osutamise korral, teise liikmesriiki üleviimise korral ning maksukohustuslase poolt oma tarbeks teenuste osutamise korral.

5 – Artiklid 167–169 käsitlevad maksukohustuslaste õigust arvata maha maksustatavate tehingute tarbeks ostetud kaupadelt ja teenustelt tasutav või tasutud käibemaks; artiklid 170 ja 171 käsitlevad käibemaksu tagastamist teatavate piiriüleste tehingute korral; artiklites 173–175 on ette nähtud proportsionaalse mahaarvamise süsteem juhuks, kui ostetud maksustatud kaupu või teenuseid kasutatakse nii maksustatavate kui ka maksust vabastatud tehingute tarbeks; ning artiklites 176 ja 177 on ette nähtud võimalus, et teatavate kulude puhul ei pruugi käibemaks olla mahaarvatav.

6 – Artiklites 132, 135 ja 136 on ette nähtud, et teatavat liiki tehingud on kõikides liikmesriikides käibemaksust vabastatud (ilma sisendkäibemaksu mahaarvamiseta) (vt käesolev ettepanek, punkt 54); teised viidatud artiklid lubavad liikmesriikidel erandkorras jätkuvalt kohaldada teatavaid muid selliseid maksuvabastusi.

7 – Kuuenda direktiivi artikli 11A lõike 6 suhtes aastal 2006; vt nõukogu 24. juuli 2006. aasta direktiivi 2006/69/EÜ, millega muudetakse direktiivi 77/388/EMÜ teatavate meetmete osas, mille eesmärk on lihtsustada käibemaksustamise menetlust ja aidata ära hoida maksudest kõrvalehoidumist või maksustamise vältimist ning millega tunnistatakse kehtetuks teatavaid erandeid lubavad otsused (ELT 2006, L 221, lk 9), artikli 1 lõige 3. Direktiivi 2006/69 põhjendustes 1 ja 3 on väljendatud direktiivi eesmärki asendada mitmed üksikutele liikmesriikidele üldise volitusnormi kaudu võimaldatud erandid; liikmesriikidel peaks olema võimalik sekkuda tarnete, teenuste ja soetuste väärtuse kindlaksmääramisse, et ära hoida maksukahju, mis tuleneb seotud isikute kasutamisest maksusoodustuste saamiseks. Vt ka selle direktiivi ettepaneku seletuskiri (KOM(2005) 89 lõplik), eriti lk 5 ja 6.

8 – Direktiivi 2006/112 artiklite 167 ja 168 kohaselt on maksukohustuslastel sisuliselt õigus

nendele tarnitud kaupadelt või nendele osutatud teenustelt tasutav või tasutud käibemaks selle sissenõutavaks muutumise ajal maha arvata, kui neid kaupu või teenuseid kasutatakse maksustatavate tehingute tarbeks. Seega on käibemaks asjaomaste ettevõtjate jaoks maksustamise aspektist neutraalne (vt samuti 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C?174/08: NCC Construction Danmark (EKL 2009, lk I?10567, punkt 39 jj ning seal viidatud kohtupraktika).

9 – Kuna direktiivi 2006/112 artiklites 167 ja 168 ette nähtud mahaarvamisõigus piirdub juhtudega, kui soetatud kaupu või teenuseid kasutatakse maksustatavate tehingute tarbeks, ei anna käibemaksust vabastatud tehingute tarbeks kasutatavad kaubad või teenused alust käibemaksu mahaarvamiseks. Juhuks kui soetatud kaupade või teenuste kasutamist ei saa seostada nii maksustatavaid kui ka maksust vabastatud kaupu või teenuseid müüva maksukohustuslase müüdud konkreetsete tarnete või teenustega, on direktiivi 2006/112 artiklis 173 jj ette nähtud proportsionaalne mahaarvamine, mis oleneb maksustatavate ja käibemaksust vabastatud tarnete ja teenuste vahekorra.

10 – Võib märkida, et kinnisvaratehingud (võõrandamine, rendile või üürile andmine) võivad artikli 135 lõike 1 punktide j?l ja artikli 137 lõike 1 punktide b?d kohaselt olla kas käibemaksuga maksustatavad või käibemaksust vabastatud: vt käesolev ettepanek, punkt 54.

11 – Bulgaaria leevi väärtus oli põhikohtuasjas olulisel ajal ligikaudu pool euro omast.

12 – Millest võib järeldada seda, et tehing ei olnud artikli 135 lõike 1 punkti j või k alusel käibemaksust vabastatud, või seda, et oli kasutatud artikli 137 lõike 1 punktist b või c tulenevat maksustamise valikuõigust.

13 – Asjakohane käibemaksumäär oli 20%.

14 – Nimetatud artiklites „korrigeerimisele” viitamine ei ole vahest parim sõnastusvalik, kuivõrd need artiklid puudutavad proportsionaalset mahaarvamist ja mahaarvamisõiguse piiramist – vt eespool 5. joonealune märkus.

15 – Vt eespool 14. joonealune märkus.

16 – Vt 20. jaanuari 2005. aasta otsus kohtuasjas C?412/03: Hotel Scandic Gåsabäck (EKL 2005, lk I?743, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika); 9. juuni 2011. aasta otsus kohtuasjas C?285/10: Campsa Estaciones de Servicio (EKL 2011, lk I?5059, punkt 28).

17 – Vt nt 3. märtsi 2011. aasta otsus kohtuasjas C?41/09: komisjon vs. Madalmaad (EKL 2011, lk I?831, punkt 58 ja seal viidatud kohtupraktika).

18 – Vt direktiivi 2006/112 artikli 1 lõige 2.

19 – Järgnev põhjenduskäik on tabeli kujul lühidalt kokku võetud käesoleva ettepaneku I lisas.

20 – Vt nt 10. juuni 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?395/08 ja C?396/08: Bruno ja Pettini jt (EKL 2010, lk I?5119, punkt 74).

21 – Selle kohta vt 10. aprilli 1984. aasta otsus kohtuasjas 14/83: von Colson ja Kamann (EKL 1984, lk 1891, punktid 26 ja 27).

22 – Vt nt eespool 20. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Bruno ja Pettini jt, punkt 74.

23 – Vt 11. juuli 2002. aasta otsus kohtuasjas C?62/00: Marks & Spencer (EKL 2002, lk

I?6325, punkt 47).

24 – Vt eespool 16. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Campsa Estaciones de Servicio, punkt 40.

25 – Vt nt 21. oktoobri 2010. aasta otsus kohtuasjas C?227/09: Accardo jt (EKL 2010, lk I?10273, punktid 44?47 ja seal viidatud kohtupraktika). Selle võimaluse kasutamiseks peavad liikmesriigid tegema valiku, et hiljem sellele tugineda (vt 15. septembri 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?180/10 ja C?181/10: S?aby ja Ku? (EKL 2011, lk I?8461, punkt 33)).

26 – Vt nt 18. jaanuari 2001. aasta otsus kohtuasjas C?150/99: Stockholm Lindöpark (EKL 2001, lk I?493, punktid 30 ja 31 ning seal viidatud kohtupraktika).

27 – Vt nt 10. juuni 2011. aasta määrus kohtuasjas C?155/11 PPU: Mohammed Imran (EKL 2011, lk I?5095, punkt 21 ja seal viidatud kohtupraktika).

28 – Vt käesolev ettepanek, punktid 53 ja 54.

29 – Käibemaksust vabastamise nõue ei ole nendel juhtudel absoluutne, sest artikli 137 lõike 1 punktide b?d kohaselt võivad liikmesriigid anda maksukohustuslastele igal nimetatud juhul maksustamise valikuõiguse. Järgnev põhjenduskäik on tabeli kujul lühidalt kokku võetud käesoleva ettepaneku II lisas.

30 – 8. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C?400/98: Breitsohl (EKL 2000, lk I?4321, punkt 50).

31 – Vt nt 10. märtsi 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C?497/09, C?499/09, C?501/09 ja C?502/09: Bog jt (EKL 2011, lk I?1457, punkt 51 jj ning seal viidatud kohtupraktika).