



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

19. detsember 2019*

Eelotsusetaotlus – Maksustamine – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Maksustatavad tehingud – Sisendkäibemaksu mahaarvamine – Riiklikku kinnisasjade registrisse kandmata kinnisvara omandamine – Sellesse registrisse esmakordse kandmisega seotud kulud, mida kannab soetaja – Spetsialiseerunud kolmandatest isikutest äriühingute kasutamine – Vahendamine teenuste osutamisel või ettevõtlusega seotud investeerimiskulud

Kohtuasjas C-707/18,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Tribunalul Timiși (Timiși esimese astme kohus, Rumeenia) 30. oktoobri 2018. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 13. novembril 2018, menetluses

Amărăști Land Investment SRL

versus

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president L. S. Rossi, kohtunikud J. Malenovský (ettekandja) ja N. Wahl,

kohtujurist: G. Hogan,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Rumeenia valitsus, esindajad: C.-R. Canțăr, R. I. Hațieganu ja L. Lițu,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja A. Biolan,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: rumeeenia.

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT 2006, L 347, lk 1; edaspidi „käibemaksudirektiiv“), artiklite 24, 28, 167 ja 168 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud äriühingu Amărăști Land Investment SRL-i ning Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (Timișoara piirkondlik maksuamet, Rumeenia) ja Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiși (Timiși maakonna maksuamet, Rumeenia) vahelises kohtuvaidluses sisendkäibemaksu mahaarvamise üle selliste tehingute puhul, millega Amărăști Land Investment tegi enda kulul vajalikud toimingud selleks, et kanda maatükid, mida ta kavatses omandada, esimest korda riiklikku kinnisasjade registrisse (edaspidi „kinnisasjade register“).

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

- c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb.“

- 4 Direktiivi artikli 24 lõikes 1 on ette nähtud:

„„Teenuste osutamine“ on mis tahes tehing, mis ei ole kaubarne.“

- 5 Direktiivi artikkel 28 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.“

- 6 Direktiivi artiklis 167 on sätestatud:

„Mahaarvamisõigus tekib mahaarvatava maksu sissenõutavaks muutumise ajal.“

- 7 Käibemaksudirektiivi X jaotises „Mahaarvamine“ sisalduv artikkel 168 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui kaupu ja teenuseid kasutatakse maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, on maksukohustuslasel õigus selles liikmesriigis, kus ta neid tehinguid teeb, käibemaksust, mida ta on kohustatud tasuma, maha arvata

- a) käibemaks, mis kuulub tasumisele või on tasutud selle liikmesriigi territooriumil kaupade või teenuste eest, mille talle on tarninud või osutanud või tarnib või osutab mõni teine maksukohustuslane;

[...]“.

Rumeenia õigus

Seadus nr 227/2015

- 8 Seaduse nr 227/2015 maksuseadustiku kohta (Legea nr 227/2015 privind Codul fiscal) artikli 297 lõike 4 kohaselt:

„Igal maksukohustuslasel on õigus arvata maha ostudega seotud maks, kui kaupa kasutatakse järgmiste tehingute tarbeks:

- a) maksustatavad tehingud;

[...]“.

- 9 Sama seaduse artikli 271 lõikes 2 on sätestatud:

„Kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.“

Tsiviilseadustik

- 10 Seaduse nr 287/2009 tsiviilseadustiku kohta (Legea nr 287/2009 privind Codul civil al României, *Monitorul Oficial al României*, I osa, nr 505, 15.7.2011; edaspidi „tsiviilseadustik“) artikli 885 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui seaduses ei ole sätestatud teisiti, tekivad kinnistusraamatusse kantava kinnisasja suhtes asjaõigused nii poolte vahel kui ka kolmandate isikute ees ainult asja kandmisega kinnistusraamatusse kande aluseks olnud asjaõigust tõendava dokumendi või asjaolu alusel.“

- 11 Tsiviilseadustiku artiklis 886 on sätestatud:

„Kui seaduses ei ole sätestatud teisiti, toimub asjaõiguse muutmine asjaõiguste tekkimise ja lõppemise normide alusel.“

- 12 Sama seadustiku artikli 888 kohaselt:

„Kinnistusraamatusse tehakse kanne notariaalakti, jõustunud kohtuotsuse, pärimistunnistuse või muu dokumendi alusel, mille on koostanud haldusasutus, kui nii on seadusega ette nähtud.“

- 13 Nimetatud seadustiku artiklis 893 on sätestatud:

„Asjaõiguse kohta võib kande teha ainult:

- a) isiku suhtes, kes kandeavalduse registreerimise kuupäevaks on sisse kantud õiguse omanikuna, mille kohta kanne tehakse;

[...]“.

- 14 Tsiviilseadustiku artiklis 1244 on ette nähtud:

„Lisaks muudele seaduses ette nähtud juhtudele tuleb kokkulepped, mis asendavad või sisaldavad kinnistusraamatusse kantavaid asjaõigusi, sõlmida kirjalikult, notariaalselt tõestatud vormis, vastasel juhul on need tühised.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 15 Amărăști Land Investment asutati 2014. aastal eesmärgiga tegeleda põllumajandusega ning selleks ostis see äriühing maad.
- 16 Maade ostmine toimus kahes etapis. Kõigepealt sõlmiti vastastikune eelleping maamüügi lubaduse andnud isiku ja Amărăști Land Investmenti vahel, millega viimane sai maaomandi nõudeõiguse. Pärast seda, kui maa müügilepingute sõlmimiseks vajalikud seaduses ette nähtud haldusformaalsused olid täidetud, sõlmisid asjaomased pooled teise etapina nimetatud lepingu.
- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab siinkohal, et Rumeenia õiguse kohaselt peavad selliste kinnisasjade müügilepingud, nagu on põhikohtuasjas kõnealused maatükid, olema notariaalselt tõestatud ning selleks et neid lepinguid saaks nõuetekohaselt notariaalses vormis sõlmida, peavad need maatükid olema kantud kinnisasjade registrisse ning omanikuna peab olema märgitud nende müüja, mis aga põhikohtuasjas kõne all olevate maade puhul nii ei olnud.
- 18 Amărăști Land Investment kasutas kinnisvarainvesteeringute raames ja selleks, et enne nimetatud maatükkide müügilepingute sõlmimist oleks täidetud ette nähtud haldusformaalsused, enda kulul kolmandate isikute nagu advokaatide, notarite ning katastri- ja topograafiaküsimustele spetsialiseerunud äriühingute teenuseid. Ta kasutas eeskätt katastrikannetega tegeleva äriühingu teenuseid, et kanda maatükid esimest korda kinnisasjade registrisse.
- 19 Asjaomaste maatükkide müügi eellepingud sisaldasid tingimust, mille kohaselt müügilubaduse andnud isik oli nõus, et Amărăști Land Investment kannab kõik dokumentide kogumise, koostamise, tõestamise ja registreerimise, maatüki katastrisse ja kinnisasjade registrisse kandmise kulud. Lisaks kinnitas ta, et kõik Amărăști Land Investmenti läbi viidavad registreerimistoimingud on vajalikud selleks, et müügilepingut saaks sõlmida notariaalselt tõestatud vormis.
- 20 Müüjale ei esitatud arvet kulude kohta, mis tulenesid kõnealuste maatükkide esmakordsest kandmisest kinnisasjade registrisse ja mille suuruseks olid lepingupooled kokku leppinud 750 eurot hektari kohta. Eellepingus oli lisaks märgitud, et Amărăști Land Investment maksab eellepingu sõlmimisel müüjale maatükkide koguhinna, mis ei sisalda katastritoimingute kulu.
- 21 Eellepingutes oli peale selle kirjas tingimus, mille kohaselt oli müüja kohustatud hüvitama Amărăști Land Investmentile asjaomaste maatükkide kinnisasjade registrisse kandmise kulud ning maksma kahjuhüvitist 2000 eurot hektari kohta, kui ta ei täida ettenähtud aja jooksul müügilepingu sõlmimise kohustust kas enda süül või mõnel muul põhjusel, välja arvatud Amărăști Land Investmentile omistataval põhjusel.
- 22 Pärast maatükkide omandamist esitas Amărăști Land Investment 23. jaanuaril 2017 taotluse sisendkäibemaksu tagastamiseks 73 828 Rumeenia leu (RON) (ligikaudu 15 456 eurot) suuruses summas, mille maksuhaldur rahuldas.
- 23 Hiljem määras maksuhaldur siiski täiendava, 41 911 Rumeenia leu (ligikaudu 8772 eurot) suuruse käibemaksu põhjendusel, et käesoleva kohtuotsuse punktis 20 märgitud 750 eurot hektari kohta kujutab endast nende teenuste väärtust, mida Amărăști Land Investment osutas müüjatele seoses asjaomaste maatükkide registrisse kandmisega ja notariaalselt tõestatud müügilepingute sõlmimisega vastutasuks nende maatükkide üleandmise eest. Maksuhaldur väitis sellega seoses, et vastutasuks nende maatükkide eest maksis Amărăști Land Investment esiteks müügihinna ja teiseks osutas müüjatele teenust, mille eest viimased peavad tingimata tasuma.

- 24 Amărăști Land Investment esitas täiendava käibemaksu otsuse peale vaide, mille maksuhaldur jättis rahuldamata põhjendusel, et nimetatud äriühing osutas kõnealuseid teenuseid enda nimel, kuid müüjate eest, ilma et ta oleks esitanud teenuse saajatele arveid ega arvestanud nende teenuste pealt sisendkäibemaksu.
- 25 Eelotsusetaotluse esitanud kohtus väidab Amărăști Land Investment, et tema kantud kulu, mille suurus oli 750 eurot hektari kohta, on investeringutega seotud kulu, mis on kantud maksustatavate tehingute tegemiseks, mille puhul tal on õigus käibemaks maha arvata.
- 26 Lisaks väidab ta, et põhikohtuasjas kõne all olevate maatükkide kinnisasjade registrisse kandmisega seotud kulu suuruseks sai määratud 750 eurot hektari kohta selleks, et oleks lihtsam hinnata kahju, mis oleks võinud talle tekkida, kui müüjad ei oleks täitnud kohustust sõlmida müügilepingud notariaalselt tõestatud vormis. Amărăști Land Investment täpsustab, et tegelikult kõikus see summa tehinguti ja võis olla suurem või väiksem kui 750 eurot.
- 27 Kuna Tribunalul Timiș (Timiși esimese astme kohus, Rumeenia) asus seisukohale, et tema menetluses oleva kohtuasja lahendamiseks on vaja tõlgendada liidu õigust, otsustas ta menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas [käibemaksudirektiivi], eriti selle artikleid 24, 28, 167 ja artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et sellise kinnisasja müügil, mis ei ole kantud [kinnisasjade registrisse] (kinnistusraamatusse) ja mis ei ole võõrandamise hetkel katastriüksus, osutab maksukohustuslasest soetaja, kes võtab endale lepinguga kohustuse teha oma kulul vajalikud toimingud selle esmakordseks kandmiseks kinnisasjade registrisse, müüjale teenuseid või ostab oma kinnisvarainvesteeringutega seotud teenuseid, mille puhul tekib tal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus?
 2. Kas [käibemaksudirektiivi] ja eelkõige selle artiklit 167 ja artikli 168 punkti a võib tõlgendada nii, et kulud, mille maksukohustuslasest soetaja on kandnud kinnisasjade registrisse esmakordse kande tegemisel kinnisasjade kohta, millele soetajal on omandiõiguse tulevase üleandmisega seotud väljanõudeõigus ja mille on müünud müüjad, kes ei ole omandiõigust kinnisasjadele kinnistusraamatusse kandnud, võib pidada ettevalmistavaks investeerimistegevuseks, millega seoses on maksukohustuslasel õigus sisendkäibemaks maha arvata?
 3. Kas [käibemaksudirektiivi] sätteid, eriti selle artikleid 24, 28, 167 ja artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et kuna maksukohustuslasest soetaja kulud, mille ta on kandnud kinnisasjade registrisse esmakordse kande tegemisel kinnisasjade kohta, mis on talle müüdnud ja millele soetajal on võlaõiguslepingust tulenev omandiõiguse tulevase üleandmisega seotud väljanõudeõigus müüjate suhtes, kes ei ole kinnistusraamatusse kandnud oma omandiõigust nendele kinnisasjadele, tuleb kvalifitseerida müüjatele teenuse osutamisenä olukorras, kus müüja ja soetaja on omavahel kokku leppinud, et kinnisasjade hind ei sisalda vastutasu katastritoimingute eest?
 4. Kas [käibemaksudirektiivi] tähenduses peab kindlasti just müüja kandma halduskulud, mis on seotud kinnisasjadega, mis on soetajale võõrandatud ja millele soetajal on omandiõiguse tulevase üleandmisega seotud väljanõudeõigus, sealhulgas, kuid mitte ainult kulud, mis tulenevad esmakordse kande tegemisest kinnisasjade registrisse? Või on pooltevahelise kokkuleppe alusel võimalik jätta sellised kulud soetaja või muu tehingupoole kanda, mistõttu sellel isikul on õigus sisendkäibemaks maha arvata?“

Eelotsuse küsimuste analüüs

Neljas küsimus

- 28 Neljanda küsimusega, millele tuleb vastata esimesena, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui kinnisasja omandi ülemineku tehingu pooled lepivad kokku, et tulevane soetaja (edaspidi „soetaja“) kannab kõik selle tehinguga seotud haldusformaalsuste kulud või osa neist, eeskätt need, mis tulenevad kõnealuse kinnisasja esmakordsest kandmisest kinnisasjade registrisse, ning et soetajal on seetõttu õigus sisendkäibemaks maha arvata.
- 29 Siinkohal tuleb kõigepealt nentida, et käibemaksudirektiiv ei sisalda ühtegi sätet, mis piiraks sellise kinnisasja müügitehingu pooltel, nagu on kõne all põhikohtuasjas, üldjuhul olevat vabadust määrata lepinguga omavahel kindlaks, kes kannab selle tehinguga seotud haldusformaalsuste kulud.
- 30 Pealegi tuleb märkida, et nagu tuleneb eelotsusetaotlusest, on põhikohtuasjas kõne all olevate riigisiseste õigusnormide kohaselt nõutav, et kinnisasi, mida kavatakse müüa, oleks kantud kinnisasjade registrisse, ning et müüjaks olev isik oleks seal märgitud kui kinnisasja omanik, sest vastasel korral oleks müügileping tühine.
- 31 Kinnisasja müügi poolte lepinguvabadus ei hõlma aga selle kinnisasja esmakordset kandmist kinnisasjade registrisse ega sinna märke tegemist omaniku kohta, sest need on müüjale seadusega pandud kohustused.
- 32 Sellise lepingutingimuse lisamine, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mille kohaselt peab kinnisasja soetaja tasuma asjaomase kinnisasja esmakordse kandmisega kinnisasjade registrisse ja selles omaniku märkimisega seotud kulud, ei saa seega kalduda kõrvale tulevase müüja (edaspidi „müüja“), kelle tõttu see kulu tekkis, seadusest tulenevast kohustusest ega saa seda kohustust asendada.
- 33 Järelikult ei saa üksnes selle alusel, et kinnisasja müügi eelleping sisaldab sellist tingimust, otsustada, kas soetajal on õigus maha arvata sisendkäibemaks, mis on seotud asjaomase kinnisasja esmakordse kandmisega kinnisasjade registrisse.
- 34 Eeltoodud kaalutlustest lähtuvalt tuleb neljandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui kinnisasja omandi ülemineku tehingu pooled lepivad kokku tingimuses, mille kohaselt soetaja kannab kõik selle tehinguga seotud haldusformaalsuste kulud või osa neist, eeskätt need, mis tulenevad kõnealuse kinnisasja esmakordsest kandmisest kinnisasjade registrisse. Üksnes selle alusel, et kinnisasja müügi vastastikune eelleping sisaldab sellist tingimust, ei saa aga otsustada, kas soetajal on õigus maha arvata sisendkäibemaks, mis on seotud tasuga asjaomase kinnisasja esmakordse kandmise eest riiklikku kinnisasjade registrisse.

Esimene ja kolmas küsimus

- 35 Esimese ja kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos ja teisena, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi, eelkõige selle artiklit 28 tuleb tõlgendada nii, et kinnisasjade registrisse kandmata kinnisasja müügi vastastikuse eellepingu raames loetakse, et maksukohustuslasest soetaja, kes on selle lepinguga võtnud endale müüja ees kohustuse teha vajalikud toimingud asjaomase kinnisasja esmakordseks kandmiseks kinnisasjade registrisse ja kasutanud selleks kolmandatest isikutest maksukohustuslaste teenuseid, on need teenused nimetatud artikli 28 tähenduses müüjale ise osutanud, olgugi et lepingupooled on kokku leppinud, et kõnealuste kinnisasjade müügihind ei sisalda vastutatu katastritoimingute eest.

- 36 Siinkohal tuleb rõhutada, et käibemaksudirektiivi artiklis 28 on sätestatud, et kui enda nimel, kuid teise maksukohustuslase eest tegutsev maksukohustuslane osaleb teenuste osutamises, loetakse, et nimetatud teenused on saanud ja osutanud tema ise.
- 37 See säte loob niisiis õigusliku fiktsiooni kahest identsest järjestikku osutatavast teenusest ning selle fiktsiooni kohaselt on ettevõtja, kes osaleb teenuste osutamises ja kelle puhul on tegemist vahendajana, kõigepealt saanud kõnealuseid teenuseid spetsialiseerunud ettevõtjalt, enne kui ta seejärel isiklikult osutab neid teenuseid ettevõtjale, kelle eest ta tegutseb (4. mai 2017. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 86).
- 38 Eeltoodu põhjal ja arvestades, et direktiivi 2006/112 artikkel 28 kuulub selle direktiivi IV jakku „Maksustatavad tehingud“, tuleb asuda seisukohale, et kui teenus, mille osutamises ettevõtja osaleb, on käibemaksuga maksustatav, siis kuulub käibemaksu kohaldamisalasse ka õigussuhe selle ettevõtja ja ettevõtja vahel, kelle eest esimene tegutseb (vt selle kohta 4. mai 2017. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Luksemburg, C-274/15, EU:C:2017:333, punkt 87).
- 39 Esiteks ei ole põhikohtuasjas vaidlust selles, et kuna Amărăști Land Investment oli sõlminud lepingu kolmandatest isikutest maksukohustuslastega, et teha vajalikud toimingud asjaomase kinnisasja kandmiseks kinnisasjade registrisse, siis tegutses ta enda nimel.
- 40 Teiseks, mis puudutab küsimust, kas Amărăști Land Investment tegutses seejuures kõnealuse kinnisvara omaniku eest, tuleb korrata, et käesoleva kohtuotsuse punkti 31 kohaselt on kohustus kanda kinnisasi esimest korda kinnisasjade registrisse müüjale seadusega pandud kohustus ja müüja peab olema registrisse märgitud kui kinnisasja omanik.
- 41 Sellest tuleneb, et kui kõnealuse kinnisasja müüjaga sõlmitud lepingu kohaselt teeb soetaja enda kulul vajalikud toimingud asjaomase kinnisasja esmakordseks kandmiseks kinnisasjade registrisse ja müüja kui kinnisasja omaniku märkimiseks registrisse, et oleks täidetud müüjale seadusega pandud kohustus, siis on ta need toimingud teinud teise maksukohustuslase eest käibemaksudirektiivi artikli 28 tähenduses.
- 42 Kolmandaks, kui võtta arvesse, et käibemaksudirektiivi artikli 28 sõnastus ei sisalda ühtegi tingimust selle kohta, et vahendamine teenuste osutamisel peaks olema tasuline, siis ei oma selle sätte kohaldamise üle otsustamisel mingit tähtsust asjaolu, et soetaja ei esitanud müüjale arvet kulude kohta, mis tulenesid asjaomase kinnisasja esmakordsest kandmisest kinnisasjade registrisse, mistõttu selle kinnisasja müügihind ei sisaldanud vastutasu katastritoimingute eest.
- 43 Eeltoodud kaalutlustest lähtuvalt tuleb esimesele ja kolmandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi, eelkõige selle artiklit 28 tuleb tõlgendada nii, et kinnisasjade registrisse kandmata kinnisasja müügi vastastikuse eellepingu raames loetakse, et maksukohustuslasest soetaja, kes on selle lepinguga võtnud endale müüja ees kohustuse teha vajalikud toimingud asjaomase kinnisasja esmakordseks kandmiseks kinnisasjade registrisse ja kasutanud selleks kolmandatest isikutest maksukohustuslaste teenuseid, on kõnealused teenused nimetatud artikli 28 tähenduses müüjale ise osutanud, olgugi et lepingupooled on kokku leppinud, et nende kinnisasjade müügihind ei sisalda vastutasu katastritoimingute eest.

Teine küsimus

- 44 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi, eelkõige selle artiklit 167 ja artikli 168 punkti a tuleb tõlgendada nii, et kulusid, mis tekkisid põllumajandusega tegelemiseks asutatud äriühingul, kes kasutas kolmandatest isikutest

maksukohustuslaste teenuseid, et kanda tema omandatavad maatükid esimest korda kinnisasjade registrisse, saab lugeda investeerimiskuludeks, mis on seotud majandustegevusega, millega ta soovib alustada.

- 45 Nagu eelotsusetaotlusest ja esimese küsimuse sõnastusest nähtub, näib teine küsimus olevat esitatud juhuks, kui leitakse, et maksukohustuslane ei ole kõnealuseid teenuseid käibemaksudirektiivi artikli 28 tähenduses müüjale ise osutanud.
- 46 Kuna Euroopa Kohus otsustas esimesele ja kolmandale küsimusele vastates, et selline soetaja, nagu on hageja põhikohtuasjas, on kõnealused teenused käibemaksudirektiivi artikli 28 tähenduses müüjale ise osutanud, siis ei ole vaja teisele küsimusele vastata.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

- 1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus, kui kinnisasja omandi ülemineku tehingu pooled lepivad kokku tingimuses, mille kohaselt tulevane soetaja kannab kõik selle tehinguga seotud haldusformaalsuste kulud või osa neist, eeskätt need, mis tulenevad kõnealuse kinnisasja esmakordsest kandmisest riiklikku kinnisasjade registrisse. Üksnes selle alusel, et kinnisasja müügi vastastikune eelleping sisaldab sellist tingimust, ei saa aga otsustada, kas tulevasel soetajal on õigus maha arvata sisendkäibemaks, mis on seotud tasuga asjaomase kinnisasja esmakordse kandmise eest riiklikku kinnisasjade registrisse.**
- 2. Direktiivi 2006/112, eelkõige selle artiklit 28 tuleb tõlgendada nii, et riiklikku kinnisasjade registrisse kandmata kinnisasja müügi vastastikuse eellepingu raames loetakse, et tulevane maksukohustuslasest soetaja, kes on selle lepinguga võtnud endale tulevase müüja ees kohustuse teha vajalikud toimingud asjaomase kinnisasja esmakordseks kandmiseks sellesse registrisse ja kasutanud selleks kolmandatest isikutest maksukohustuslaste teenuseid, on kõnealused teenused nimetatud artikli 28 tähenduses tulevasele müüjale ise osutanud, olgugi et lepingupooled on kokku leppinud, et nende kinnisasjade müügihind ei sisalda vastutatu katastritoimingute eest.**

Allkirjad