

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

19. detsember 2012(*)

Käibemaks – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artiklid 63, 65, 73 ja 80 – Hoonestusõigus, mille füüsilised isikud seavad äriühingu kasuks tasuna selliste ehitusteenuste eest, mida äriühing neile füüsilistele isikutele osutab – Vahetusleping – Käibemaks ehitusteenustelt – Maksustatav teokoosseis – Sissenõutavus – Kogu tasu maksmine ettemaksuna – Ettemaks – Sellise tehingu maksustatav väärtus, mille eest tasutakse kaupade või teenustega – Vahetu õigusmõju

Kohtuasjas C-549/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Varhoven administrativen sad'i (Bulgaaria) 27. oktoobri 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. novembril 2011, menetluses

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

versus

Orfey Bulgaria EOOD,

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: kohtunik C. Toader kaheksanda koja presidendi ülesannetes, ning kohtunikud A. Prechal ja E. Jarašinas (ettekandja),

kohtujurist: M. N. Wahl,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke seisukohti, mille esitasid:

- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, esindaja: I. Andonova,
- Bulgaaria valitsus, esindajad: T. Ivanov ja E. Petranova,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja V. Savov,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1, edaspidi

„käibemaksudirektiiv”), artikleid 63, 65, 73 ja 80.

2 Taotlus on esitatud Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse „vaiete ja täitmise korraldamise” Burgase osakonna direktor; edaspidi „direktor”) ja Orfey Bulgaria EOOD (edaspidi „Orfey”) vahelises kohtuvaidluses seoses maksu korrigeerimise teatega, mille kohaselt oli Orfey kohustatud tasuma täiendavalt käibemaksu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikkel 62 sätestab:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

1. „maksustatav teokoosseis” – olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused;
2. „käibemaksu sissenõutavus” – maksuhalduril teatud hetkel tekkiv seadusjärgne õigus nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.”

4 Käibemaksudirektiivi artikkel 63 näeb ette:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.”

5 Käibemaksudirektiivi artikkel 65 sätestab:

„Kui enne kaubatarnet või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt.”

6 Käibemaksudirektiivi artikkel 73 sätestab:

„Artiklites 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 Käibemaksudirektiivi artikli 80 lõike 1 kohaselt võivad liikmesriigid 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-, liikmesuse, rahalistest või õiguslikest suhetest tulenevad sidemed, oleks maksustavaks väärtuseks selles sättes loetletud juhtudel turuväärtus.

8 Käibemaksudirektiivi artikli 90 lõige 1 sätestab:

„Tühistamise, taganemise, ülesütlemise või osalise või täieliku mittetasumise korral või juhul, kui hinda alandatakse pärast tarne toimumist, vähendatakse maksustatavat väärtust sellele vastavalt ning liikmesriikide poolt kindlaksmääratud tingimustel.”

Bulgaaria õigus

9 Käibemaksuseaduse (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr 63, 4.8.2006, ja DV nr 113, 28.12.2007, edaspidi „ZDDS”) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni § 25 sätestab:

„1. „Maksustatavaks teokoosseisuks” käesoleva seaduse tähenduses loetakse kaupade tarnimist või teenuste osutamist, mida teostab maksukohustuslik isik käesoleva seaduse tähenduses [...].

2. Maksustatav teokoosseis tekib kauba omandiõiguse ülemineku või teenuse osutamise hetkel.
[...]

6. Kui enne maksustatava teokoosseisu tekkimist vastavalt lõigetele 2, 3 või 4 tehakse kauba või teenuse eest täielik või osaline ettemakse, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel (ning saadud summalt), välja arvatud juhul, kui saadud ettemakse on tehtud seoses ühendusesisese kaubatarnega. Nendel juhtudel eeldatakse, et käibemaks sisaldub ettemakse summas.”

10 ZDDS § 26 lõiked 2 ja 7 sätestavad:

„2. Maksustatav väärtus on kõik tasuna käsitatav, mille tarnija või teenuse osutaja soetajalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult nimetatud tehingute eest on saanud või saab leevides ja stotinkades ilma käesolevas seaduses ette nähtud maksuta. [...]

[...]

7. Kui tehingu tasu koosneb täielikult või osaliselt kaupadest või teenustest (maksmine toimub täielikult või osaliselt kaupade või teenustega), on selle tehingu maksustatav väärtus kauba või teenuse turuväärtus käibemaksu sissenõutavaks muutumise kuupäeval.”

11 ZDDS § 45 sätestab:

„1. Maksuvabad tarded on maatüki omandiõiguse üleandmine, maatükile piiratud asjaõiguste seadmine või nende üleandmine ning maatüki üürile või rendile andmine.

2. Hoonestusõiguse seadmist või üleandmist käsitatakse lõike 1 kohase maksuvaba tarnena seni, kuni valmib selle hoone karp, millele hoonestusõigus seatakse või mis üle antakse. Hoonestusõigus ei hõlma tehtud kooste- ja paigaldustöid.”

12 ZDDS § 130 sätestab:

„1. Kui on tegemist tehinguga, mille eest arvestatakse tasu (täielikult või osaliselt) kaupades või teenustes, siis lähtutakse sellest, et tegemist on kahe vastastikku seotud tehinguga, kusjuures iga tarnijat või teenuseosutajat käsitatakse müüjana tema poolt tarnitava kauba või osutatava teenuse osas ning ostjana tema poolt vastuvõetava kauba või teenuse osas.

2. Mõlema lõikes 1 nimetatud tehingu käibemaksuga maksustatav teokoosseis tekib esimesena tehtud tehingu maksustatava teokoosseisu tekkimise kuupäeval.”

13 Omandiseaduse (Zakon za sobstvenostta, DV nr 92, 16.11.1951), põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „ZZS”) § 63 lõige 1 sätestab:

„Kinnistu omanik saab anda teisele isikule õiguse ehitada talle kuuluvale maatükile hoone ja hoone omanikuks saab see teine isik.”

14 ZZS § 67 lõige 1 sätestab:

„Õigus ehitada teisele isikule kuuluvale maatükile hoone (§ 63 lõige 1) aegub maatüki omaniku kasuks, kui seda viie aasta jooksul ei kasutata.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 Neli füüsilist isikut (edaspidi „kinnistu omanikud”) seadsid 3. aprilli 2008. aasta notariaalselt kinnitatud lepinguga Orfey kasuks hoonestusõiguse, mille alusel on tal õigus ehitada nimetatud kinnistu omanikele kuuluvale maatükile hoone ja saada tema ehitatud teatud kinnisasjade ainuomanikuks. Tasuna hoonestusõiguse eest kohustus Orfey koostama hoone projekti, ehitama hoone valmis täielikult enda kulul ja andma kinnistu omanikele „võtmed kätte” paketina üle selles hoones asuvad teatud kinnisasjad, ilma et nad peaksid talle nende eest midagi täiendavalt tasuma, kusjuures nende kinnisasjade osas säilis neil ja oli nende kasuks seatud ühine hoonestusõigus. Orfey kohustus ehitama hoone valmis ning saama hoone kasutusloa tähtaja jooksul, mis on 21 kuud alates ehitustööde alustamisest.

16 Orfey esitas 5. aprillil 2008 kummalegi kinnistu omanikule arve seoses „notariaalselt kinnitatud hoonestusõiguse seadmise lepinguga”. Nende nelja arve kogusumma oli 302 721,36 Bulgaaria leevi, millele lisandus käibemaks summas 60 544,27 Bulgaaria leevi.

17 Maksukontrolli käigus tuvastati, et selle tehingu maksustatav väärtus oli notariaalselt kinnitatud lepingus kindlaks määratud hoonestusõiguse maksustatava väärtuse ehk 684 000 Bulgaaria leevi alusel, mitte kinnistu omanikele üle antud kinnisasjade turuväärtuse alusel. Samuti tuvastati, et Orfey ei olnud neid arveid lisanud asjaomase maksustamisperioodi, ehk 2008. aasta aprilli, ega ka järgmise maksustamisperioodi, ehk 2008. aasta mai, müügiarvete hulka, ning et ta ei olnud neid arvestanud ka asjaomastes käibedeklaratsioonides.

18 Maksuamet saatis 28. aprillil 2009 Orfeyle 2008. aasta aprilli kohta maksu korrigeerimise teate, kuigi sel kuupäeval ei olnud hoone ehitamist lõpetatud ja seda ei oldud veel kasutusse võetud. Maksuamet leidis, et Orfey osutas ehitusteenuseid ja et ZDDS § 130 kohaselt tekkis selle tehingu käibemaksuga maksustatav teokoosseis hoonestusõiguse seadmise kuupäeval. Maksukontrolli käigus koostatud eksperdi aruande alusel asus maksuamet seisukohale, et hoonestusõiguse turuväärtus võrdub Orfey poolt osutatud ehitusteenuste väärtusega ehk 1 984 130 Bulgaaria leeviga. Seetõttu oli maksu korrigeerimise teate järgi sellelt tehingult tasumisele kuuluva käibemaksu summa koos intressidega 396 826 Bulgaaria leevi.

19 Orfey esitas maksu korrigeerimise teate peale direktorile vaide. Kuna vaide jäeti 6. juuli 2009. aasta otsusega rahuldamata, esitas Orfey maksu korrigeerimise teate peale kaebuse Administrativen sad – Burgasele (Burgase halduskohus). See kohus rahaldas 30. aprilli 2010. aasta otsusega Orfey kaebuse ja tühistas maksu korrigeerimise teate. Direktor esitas selle otsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule kassatsioonkaebuse.

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohtus väidab Direktor sisuliselt seda, et siseriiklikud õigusnormid on käibemaksudirektiiviga kooskõlas. Orfey väidab omalt poolt, et ta jäi hoonestusõigusest ilma, kuna hoonet ei ehitatud valmis määratud tähtaja jooksul.

21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus mainib, et tema menetluses oleva asja lahendamiseks tuleb tal kõigepealt kindlaks teha hetk, mil tekkis Orfey osutatud ehitusteenuste käibemaksuga maksustatav teokoosseis. Selles küsimuses märgib nimetatud kohus esiteks, et tema arvates tekkis hoonestusõiguse seadmise käibemaksuga maksustatav teokoosseis notariaalselt kinnitatud lepingu allkirjastamise kuupäeval, isegi kui tehing ise oli maksust vabastatud. Teiseks kahtleb ta

selles, kas ZDDS § 130 lõige 2, mille kohaselt tekib maksustatav teoskoosseis enne tehingu tegemist, on käibemaksudirektiiviga kooskõlas.

22 Ta lisab, et kui ilmneb, et ZDDS on käibemaksudirektiiviga kooskõlas, tuleb tal seejärel hinnata, kas ehitusteenuste maksustatava väärtuse määramine oli õiguspärane. Selles osas soovib ta teada, kas käibemaksudirektiivi artikliga 73 on kooskõlas ZDDS § 26 lõige 7, kuna selle kohaselt tuleks käesolevas asjas lähtuda eksperdi poolt määratud ehitusteenuste turuväärtusest.

23 See kohus küsib lõpuks, kas kõne all olevat hoonestusõigust võib pidada ettemaksuks selliste ehitusteenuste eest, mida Orfey tulevikus osutab, võttes arvesse seda, et hoonestusõigus kujutab endast kogu tasu, mida Orfey teenuste eest saab ja et käibemaksudirektiivi artikli 65 tähttäheleisest tõlgendamisest tuleneb, et ettemaks tuleb teha rahas. Nimetatud kohus märgib selles osas, et ZZS § 67 lõike 1 kohaselt võib Orfey kasuks seatud hoonestusõigus lõppeda, kui tugineda otseselt selles sättes ette nähtud aegumistähtajale.

24 Neil asjaoludel otsustas Varhoven administrativen sad (kõrgeim halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et see ei luba teha erandit, mis näeb ette, et hoones teatavate üksikute kinnisasjade ehitamiseks tehtavate ehitustööde puhul tekib maksustatav teoskoosseis enne ehitustööde tegeliku lõpetamise kuupäeva ja see (maksustatav teoskoosseis) on seotud kuupäevaga, mil tekib maksustatav teoskoosseis vastusooritusena tehtava tehingu puhul, mis seisneb hoonestusõiguse seadmises muudele kinnisasjadele samas hoones, mis moodustab ka tasu ehitustööde eest?

2. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklitega 73 ja 80 on kooskõlas siseriiklik õigusnorm, mis näeb ette, et kõikidel juhtudel, mil tasu arvestatakse täielikult või osaliselt kaupades või teenustes, on tehingu maksustatav väärtus tarnitud kauba või osutatud teenuse turuväärtus?

3. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 65 tuleb tõlgendada nii, et see ei luba juhul, kui tasu ei maksta rahas, nõuda käibemaksu sisse ettemakse summalt, või tuleb kõnealust sätet tõlgendada laiendavalt ja eeldada, et ka sellistel juhtudel muutub käibemaks sissenõutavaks ja maks tuleb sisse nõuda vastusooritusena tehtava tehingu rahalisele väärtusele vastavalt summalt?

4. Kui kolmanda küsimuse puhul on õige teisena kirjeldatud võimalus, siis kas käesolevas asjas seatavat hoonestusõigust saab konkreetseid asjaolusid silmas pidades käsitada ettemaksena [käibemaksudirektiivi] artikli 65 tähenduses?

5. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklitel 63, 65 ja 73 on vahetu õigumõju?”

Eelotsuse küsimused

Esimene, kolmas ja neljas küsimus

25 Esimese, kolmanda ja neljanda küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et kui hoonestusõigus seatakse äriühingu kasuks hoone ehitamiseks tasuna hoones asuvate kinnisasjade ehitamise teenuste eest ja kui see äriühing kohustub hoonestusõiguse seadnud isikutele andma võtmed kätte, on nimetatud sätetega vastuolus see, kui nendelt teenustelt tasumisele kuuluv käibemaks muutub sissenõutavaks alates hoonestusõiguse seadmise hetkest, st enne kui teenuse osutamine on lõpetatud.

26 Direktor, Bulgaaria valitsus ja komisjon väidavad sisuliselt, et sellele küsimusele tuleks vastata eitavalt. Direktor ja Bulgaaria valitsus leiavad eelkõige, et käibemaksudirektiivi artiklis 65

kasutatud mõiste „ettemaks” ei või piirduda üksnes rahaliste maksetega ja et nimetatud sätte tähenduses piisab sellest, kui ettemaksu väärtust on võimalik hinnata.

27 Selles osas tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 63 kohaselt tekib maksustatav teokoosseis ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest. Sama direktiivi artikkel 65, sätestades, et kui enne kaubatarnet või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt, kujutab endast erandit artiklis 63 kehtestatud eeskirjast ja seetõttu tuleb seda tõlgendada täht-tähele (21. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-419/02: BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, EKL 2006, lk I-1685, punkt 45).

28 Selleks et käibemaks muutuks sissenõutavaks enne kaubatarne tegemist või teenuse osutamist, on vaja, et kõik maksustatava teokoosseisu asjaomased tunnused, st tulevikus tehtav tarne või osutatav teenus oleks juba teada ning seega on eelkõige vaja, et ettemakse tegemise ajal oleksid kaup ja teenused täpselt määratletud (eespool viidatud kohtuotsus BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, punkt 48, ning 3. mai 2012. aasta otsus kohtuasjas C-520/10: Lebara, punkt 26). Niisiis ei saa käibemaksuga maksustada veel selgelt määratlemata kaubatarnete ja teenuste osutamise eest tasutud ettemakseid (eespool viidatud kohtuotsus BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, punkt 50, ja 16. detsembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-270/09: MacDonald Resorts, EKL 2010, lk I-13179, punkt 31).

29 Järelikult ei saa välistada seda, et käibemaksudirektiivi artikli 65 alusel ehitusteenustelt tasumisele kuuluv maks muutub sissenõutavaks hetkel, kui hoonestusõigus, mis kujutab endast kogu nende teenuste eest maksmisele kuuluvat tasu, seatakse neid teenuseid osutava äriühingu kasuks, kuna sel hetkel on juba teada kõik selle tulevikus osutatava teenuse asjassepuutuvad osad ja et seega on need teenused eelkõige täpselt määratletud.

30 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib siiski teada, kas seda sätet võib kohaldada siis, kui ettemaks tehakse loonustasuna.

31 Selles osas tuleb mainida, et – nagu märgib muu hulgas komisjon – käibemaksudirektiivi artikli 65 sõnastus, eeskätt bulgaaria ja prantsuse keeles, näib tõepoolest viitavat sellele, et see säte hõlmab üksnes ettemakseid, mis tehakse rahasummat sisaldava maksena.

32 Siiski tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et liidu teisese õiguse akti tuleb võimaluste piires tõlgendada kooskõlas aluslepingute sätete ja liidu õiguse üldpõhimõtetega (21. märtsi 1991. aasta otsus kohtuasjas C-314/89: Rauh, EKL 1991, lk I-1647, punkt 17, ja 10. juuli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-413/06 P: Bertelsmann ja Sony Corporation of America vs. Impala, EKL 2008, lk I-4951, punkt 174 ja seal viidatud kohtupraktika).

33 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb ka, et võrdse kohtlemise üldpõhimõtte, mille eriomaseks väljenduseks liidu teisese õiguse tasandil ja oma spetsiifikaga maksustamise valdkonnas on neutraalse maksustamise põhimõtte, nõuab, et sarnaseid olukordi ei koheldaks erinevalt, välja arvatud juhul, kui erinev kohtlemine on objektiivselt põhjendatud (10. aprilli 2008. aasta otsus kohtuasjas C-309/06: Marks & Spencer, EKL 2008, lk I-2283, punktid 49 ja 51, ning 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-174/08: NCC Construction Danmark, EKL 2009, lk I-10567, punkt 44).

34 Niisiis on neutraalse maksustamise põhimõttega, mis on ühise käibemaksusüsteemi aluspõhimõtte, esiteks vastuolus see, kui sarnaseid kaupu või teenuseid, mis seega omavahel konkureerivad, koheldakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt, ja teiseks see, kui samalaadseid tehinguid tegevaid ettevõtjaid koheldakse käibemaksuga maksustamisel erinevalt (vt eelkõige 29. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-29/08: SKF, EKL 2009, lk I-10413, punkt

67 ja seal viidatud kohtupraktika).

35 Ent Euroopa Kohus on juba otsustanud, et vahetuslepingute, mille puhul on tasuks juba määratluse järgi loonustasu, ja tehingute, mille eest tasutakse rahas, näol on nii majanduslikus kui ka kaubanduslikus mõttes tegemist kahe samasuguse olukorraga (vt selle kohta 3. juuli 1997. aasta otsus kohtuasjas C-330/95: Goldsmiths, EKL 1997, lk I-3801, punktid 23 ja 25).

36 Sellest tuleneb, et võrdse kohtlemise põhimõtet rikutakse, kui käibemaksudirektiivi artikli 65 kohaldamine sõltub sellest, millises vormis maksukohustuslasele tasu makstakse. Selle põhimõtte kohaselt tuleb artiklit 65 tõlgendada selliselt, et see on kohaldatav ka siis, kui tasu makstakse loonustasuna, kui käesoleva kohtuotsuse punktis 28 meenutatud tingimused on täidetud. Siiski peab ettemaksu väärtust olema võimalik väljendada rahas. Nimelt, kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib kaubatarne olla tasuks teenuste osutamise eest ja maksustatav väärtus käibemaksudirektiivi artikli 73 tähenduses, kui teenuste osutamise ja kaubatarne vahel on olemas otsene seos, on see nii vaid tingimusel, et kaubatarne väärtust on võimalik väljendada rahas (vt selle kohta 3. juuli 2001. aasta otsus kohtuasjas C-380/99: Bertelsmann, EKL 2001, lk I-5163, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

37 Seda tõlgendust ei sea kahtluse alla asjaolu, et põhikohtuasjas arutusel oleva hoonestusõiguse seadmine kujutab endast kogu tasu, mitte üksnes osa tasust, nende ehitusteenuste eest, mida Orfey kohustus osutama. Teiseks näeb artikkel 65 ette, et maks muutub sissenõutavaks „saadud summalt”. Kõnesoleva sätte sõnastusega ei ole niisiis vastuolus see, kui saadud summa suurus vastab nende teenuste eest makstud tasu kogusuurusele, millelt maks sissenõutavaks muutub. Teiseks, nagu Euroopa Kohus on juba sedastanud, märkis komisjon ettepanekule nõukogu kuuenda direktiivi kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas, KOM (73) 950 lõplik, 20. juuli 1973 (*Bulletin des Communautés européennes*, lisa 11/73, lk 13), mis nüüd on asendatud käibemaksudirektiiviga, lisatud seletuskirjas, et „juhul kui ettemaksed on kätte saadud enne maksustatavat teokoosseisu, muutub maks sissenõutavaks nende ettemaksete kättesaamisel, kuna lepingupooled avaldavad nii eelnevalt oma kavatsust kutsuda esile kõik maksustatava teokoosseisu täitumisega seotud majanduslikud tagajärjed” (eespool viidatud kohtuotsus BUPA Hospitals ja Goldsbrough Developments, punkt 49). Sellise olukorraga on tegemist ka juhul, kui ettemaksu suurus vastab kogu kokkulepitud tasu suurusele.

38 Siinkohal küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus veel, kas käibemaksudirektiivi artiklite 63 ja 65 tõlgendamisel on asjassepuutuv see, et Orfey kasuks seatud hoonestusõigus võib lõppeda. Selles osas on piisav, kui mainida, et nimetatud kohtu sõnul võib kõnesolev hoonestusõigus lõppeda üksnes siis, kui ZZS § 67 lõikes 1 ette nähtud aegumistähtaegade kohaldamist sõnaselgelt palutakse. Niisiis tuleb asuda seisukohale, et selle tingimuse näol on tegemist pelgalt äramuutva tingimusega käibemaksudirektiivi artikli 90 lõike 1 tähenduses. Seega, nagu õigesti märgivad Bulgaaria valitsus ja komisjon, ei sea asjaolu, et niisugust tingimust võib tulevikus kasutada, kahtluse alla asjaolu, et tehing toimus hoonestusõiguse seadmise hetkel, kuna sel hetkel, nagu on viidatud käesoleva kohtuotsuse punktis 29, olid juba teada kõik selle tulevikus osutatava teenuse asjassepuutuvad üksikasjad ja et seega on need teenused eelkõige täpselt määratletud. Niisiis ei mõjuta see tingimus seda tõlgendust.

39 Viimaseks tuleb märkida, et selle kindlakstegemiseks, kas tulevikus osutatavalt teenuselt tasumisele kuuluva käibemaksu sissenõutavaks muutumise tingimused on täidetud, tuleb teada saada, kas tulevikus osutatava teenuse tasuks on käibemaksuga maksustatav kaubatarne. Nimelt, nagu tuleneb käesoleva kohtuotsuse punktides 28 ja 36 meenutatud kohtupraktikast, piisab selleks, et tulevikus osutatavalt teenuselt tasumisele kuuluv käibemaks muutuks sissenõutavaks niisugustel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kui kõik tulevikus osutatava teenuse asjassepuutuvad

üksikasjad on juba teada ja et selle eest makstavat tasu on võimalik vältendada rahas.

40 Kõigist eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb esimesele, kolmandale ja neljandale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus hoonestusõigus seatakse äriühingu kasuks hoone ehitamiseks tasuna hoones asuvate kinnisasjade ehitamise eest, kui see äriühing kohustub hoonestusõiguse seadnud isikutele andma võtmed kätte, ei ole nimetatud sätetega vastuolus see, kui nendelt teenustelt tasumisele kuuluv käibemaks muutub sissenõutavaks alates hoonestusõiguse seadmise hetkest, st enne kui teenuse osutamine on lõpetatud, kuna selle õiguse seadmise hetkel on juba teada kõik selle tulevikus osutatava teenuse asjassepuutuvad üksikasjad ja et seega on need teenused eeskätt täpselt määratletud ning seda õigust on võimalik vältendada rahas – viimati nimetatud asjaolu tuleb välja selgitada eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

Teine küsimus

41 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas käibemaksudirektiivi artikleid 73 ja 80 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline siseriiklik säte nagu see, mis on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt on tehingu maksustatavaks väärtuseks juhul, kui tehingu tasu kujutab endast täielikult kaubatarnet või teenust, kaubatarne või teenuste turuväärtus.

42 Bulgaaria valitsus väidab muu hulgas, et tasu hindamisel tuleb arvesse võtta turumehhanisme ja et ainult turuväärtuse alusel on võimalik tagada, et ettevõtjaid, kes maksavad tasu loonustasuna, ja ettevõtjaid, kes tasuvad rahas, koheldakse võrdselt.

43 Komisjon leiab seevastu, et kui maksustatava tehingu eest tasutakse ette kauba tarnimise või teenuste osutamisega, tuleb tehingult käibemaksu arvutada selle tehingu eest tarnitud kauba või osutatud teenuste rahalise väärtuse alusel.

44 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb, et tasu eest kauba tarnimise või teenuse osutamise puhul on maksustatavaks väärtuseks selle eest tegelikult saadud tasu. Niisiis on see tasu subjektiivne väärtus, st tegelikult saadud summa, mitte objektiivsete kriteeriumide alusel kindlaks määratud väärtus. Lisaks peab olema seda tasu võimalik rahas vältendada (vt selle kohta 29. juuli 2010. aasta otsus kohtuasjas C-40/09: Astra Zeneca UK, EKL 2010, lk I-7505, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Kui nimetatud väärtuse näol ei ole tegemist poolte vahel kokku lepitud rahasummaga, siis peab see väärtus, selleks et ta oleks subjektiivne, olema väärtus, mida isik, kes saab teenused, mis vastavad kaubatarnele, omistab teenustele, mida talle eelduse kohaselt osutatakse ja mis vastab summale, mida see isik on valmis sellel eesmärgil maksma (2. juuni 1994. aasta otsus kohtuasjas C-33/93: Empire Stores, EKL 1994, lk I-2329, punkt 19).

46 Lisaks tuleb meenutada, et käibemaksudirektiivi artikli 80 lõige 1 sätestab, et 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-, liikmesuse, rahalistest või õiguslikest suhetest tulenevad sidemed, oleks maksustatavaks väärtuseks selles sättes loetletud juhtudel turuväärtus.

47 Ent selles sättes 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 (26. aprilli

2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-621/10 ja C-129/11: *Balkan and Sea Properties*, punkt 51).

48 Käesolevas asjas ei nähtu eelotsusetaotlusest, et põhikohtuasjas arutusel oleva tehingu tegid isikud, kellel on omavahel sellised sidemed nagu need, millele on viidatud käibemaksudirektiivi artikli 80 lõikes 1, kuid eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb seda siiski kontrollida. Neil asjaoludel ei või nimetatud artiklit tõlgendada nii, et selle kohaselt võib asjaomase tehingu maksustatavaks väärtuseks olla selle turuväärtus.

49 Eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb teisele küsimusele vastata, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus tehingut ei teinud omavahel seotud isikud käibemaksudirektiivi artikli 80 tähenduses, mida eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb siiski kontrollida, tuleb nimetatud direktiivi artikleid 73 ja 80 tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline siseriiklik säte nagu see, mis on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt on tehingu maksustatavaks väärtuseks, juhul kui tehingu tasu kujutab endast täielikult kaubatarnet või teenust, kaubatarne või teenuste turuväärtus.

Viies küsimus

50 Viienda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas käibemaksudirektiivi artiklitel 63, 65 ja 73 on vahetu õigusmõju.

51 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võivad üksikisikud, kui direktiivi sätted on nende sätete sisu silmas pidades tingimusteta ja piisavalt täpsed, tugineda neile sätetele siseriiklikus 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 5. oktoobri 2004. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-397/01–C-403/01: *Pfeiffer jt*, EKL 2004, lk I-8835, punkt 103, ja 12. juuli 2012. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-55/11, C-57/11 ja C-58/11: *Vodafone España*, punkt 37).

52 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 10 lõige 2, mis nüüd on käibemaksudirektiivi artikkel 63, on nende kriteeriumidega kooskõlas (vt selle kohta 20. oktoobri 1993. aasta otsus kohtuasjas C-10/92: *Balocchi*, EKL 1993, lk I-5105, punktid 34 ja 35). Euroopa Kohus on sama otsustanud käibemaksudirektiivi artikli 73 osas (vt eespool viidatud kohtuotsus *Balkan and Sea Properties*, punkt 61).

53 Lisaks tuleb mainida, et käibemaksudirektiivi artikkel 65 loetleb selgelt ja tingimusteta asjaolud, mille korral muutub käibemaks sissenõutavaks enne kaubatarnet või teenuse osutamist, ja selle summa suuruse, millelt see maks sissenõutavaks muutub. Niisiis vastab ka see säte nimetatud kriteeriumidele.

54 Järelikult tuleb viiendale küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artiklitel 63, 65 ja 73 on vahetu õigusmõju.

Kohtukulud

55 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, 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, artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus hoonestusõigus seatakse äriühingu kasuks hoone ehitamiseks tasuna

hoones asuvate kinnisasjade ehitamise eest, kui see äriühing kohustub hoonestusõiguse seadnud isikutele andma võtmed kätte, ei ole nimetatud sätetega vastuolus see, kui nendelt teenustelt tasumisele kuuluv käibemaks muutub sissenõutavaks alates hoonestusõiguse seadmise hetkest, st enne kui teenuse osutamine on lõpetatud, kuna selle õiguse seadmise hetkel on juba teada kõik selle tulevikus osutatava teenuse asjassepuutuvad üksikasjad ja et seega on need teenused eeskätt täpselt määratletud ning seda õigust on võimalik vältendada rahas – viimati nimetatud asjaolu tuleb välja selgitada eelotsusetaotluse esitanud kohtul.

2. Sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas, kus tehingut ei teinud omavahel seotud isikud direktiivi 2006/112 artikli 80 tähenduses, mida eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb siiski kontrollida, tuleb nimetatud direktiivi artikleid 73 ja 80 tõlgendada nii, et nendega on vastuolus selline siseriiklik säte nagu see, mis on arutusel põhikohtuasjas, mille kohaselt on tehingu maksustatavaks väärtuseks, juhul kui tehingu tasu kujutab endast täielikult kaubatarnet või teenust, kaubatarne või teenuste turuväärtus.

3. Direktiivi 2006/112 artiklitel 63, 65 ja 73 on vahetu õigusmõju.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.