

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kahdeksas jaosto)

19 päivänä joulukuuta 2012 (*)

Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 63, 65, 73 ja 80 artikla – Luonnollisten henkilöiden yhtiön hyväksi perustama oikeus rakentaa heidän maalleen vastikkeena kyseisen yhtiön heille suorittamista rakennuspalveluista – Vaihtosopimus – Rakennuspalvelujen arvonlisävero – Verotettava tapahtuma – Verosaatavan syntyminen – Vastikkeen maksaminen ennakoon täysimääräisesti – Ennakkomaksu – Liiketoimen veron peruste silloin, kun vastike koostuu tavaroista tai palveluista – Välitön oikeusvaikutus

Asiassa C-549/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Varhoven administrativen sad (Bulgaria) on esittänyt 27.10.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 2.11.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite

vastaa

Orfey Bulgaria EOOD,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kahdeksas jaosto),

toimien kokoonpanossa: tuomarit C. Toader, joka hoitaa kahdeksannen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, A. Prechal ja E. Jaraši?nas (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: N. Wahl,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite, asiamiehenään I. Andonova,

– Bulgarian hallitus, asiamiehinään T. Ivanov ja E. Petranova,

– Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja V. Savov,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 63, 65, 73

ja 80 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Burgasin yksikön valitus- ja täytäntöönpanoasioiden osaston johtaja, jäljempänä Direktor) ja Orfey Bulgaria EOOD (jäljempänä Orfey) ja joka koskee muutettua verotuspäätöstä, jolla Orfey veloitettiin maksamaan arvonlisäveron täydennystä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 62 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Tässä direktiivissä tarkoitetaan

1) 'verotettavalla tapahtumalla' tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;

2) 'verosaatavan syntymisellä' veroviranomaisille lain nojalla tietyistä hetkestä alkaen syntyvää oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikkakin maksua voitaisiin lykätä."

4 Arvonlisäverodirektiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan."

5 Arvonlisäverodirektiivin 65 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan."

6 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet."

7 Arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat veropetosten tai veronkierron estämiseksi toteuttaa toimenpiteitä varmistaakseen, että sellaisten tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta, joihin liittyy jäsenvaltion määrittelemiä perhe- tai muita läheisiä henkilökohtaisia suhteita taikka johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteita, veron perusteena käytetään siinä luetelluissa tapauksissa käypää markkina-arvoa.

8 Arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin."

Bulgarian oikeus

9 Pääasiaan sovellettavan arvonlisäverolain version (Zakon za danak varhu dobavenata

stoynost; DV nro 63, 4.8.2006, ja DV nro 113, 28.12.2007; jäljempänä ZDDS) 25 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Tässä laissa 'verotettavalla tapahtumalla' tarkoitetaan verovelvollisen tässä laissa tarkoitetulla tavalla suorittamaa tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta – –.

(2) Verotettava tapahtuma toteutuu sinä päivänä, jona tavaran omistusoikeus siirretään tai palvelu suoritetaan.

– –

(6) Jos liiketoimeen liittyvä maksu tai sen osa suoritetaan ennakolta ennen 2, 3 tai 4 momentissa tarkoitetun verotettavan tapahtuman toteutumista, arvonlisäverosaatava syntyy maksun vastaanottamisen ajankohtana (vastaanotetun määrän perusteella), ellei maksun vastaanottaminen liity yhteisöluovutukseen. Siinä tapauksessa veron katsotaan sisältyvän vastaanotettuun määrään.”

10 ZDDS:n 26 §:n 2 ja 7 momentissa säädetään seuraavaa:

”(2) Veron peruste käsittää luovuttajan ostajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan leveissä [(BGN)] ja stotingoissa ilmaistun vastikkeen ilman tässä laissa tarkoitettua veroa. – –

– –

(7) Jos vastike on määritetty kokonaan tai osittain tavaroina tai palveluina (maksu suoritetaan kokonaan tai osittain tavaroina tai palveluina), liiketoimesta kannettavan veron perusteena on luovutetun tavaran tai suoritetun palvelun käypä markkina-arvo laskettuna sinä ajankohtana, jona arvonlisäverosaatava syntyy.”

11 ZDDS:n 45 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Verottomia tavaroiden luovutuksia ovat kiinteää omaisuutta koskevan omistusoikeuden luovuttaminen, kiinteää omaisuutta koskevien rajoitettujen esineoikeuksien perustaminen tai luovuttaminen sekä kiinteän omaisuuden vuokraaminen.

(2) Toisen kiinteistölle rakentamista koskevan oikeuden perustamista tai luovuttamista pidetään sen rakennuksen, jota varten oikeus perustetaan tai luovutetaan, perustusten valmistumiseen saakka 1 momentissa tarkoitettuna verottomana luovutuksena. Suoritettuja asennustöitä ei lueta kyseiseen oikeuteen.”

12 ZDDS:n 130 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Jos kyseessä on liiketoimi, jonka yhteydessä vastike on (kokonaan tai osittain) määritetty tavaroina tai palveluina, oletetaan, että kyseessä on kaksi vastavuoroista liiketoimea, missä yhteydessä kumpaakin tavaroiden luovuttajaa pidetään luovuttamansa tavaran myyjänä ja vastaanottamansa tavaran ostajana.

(2) Verotettava tapahtuma toteutuu molempien liiketoimien osalta 1 momentin mukaisesti näistä kahdesta liiketoimesta aikaisemman verotettavan tapahtuman toteutuessa.”

13 Omistusoikeudesta annetun lain (Zakon za sobstvenostta; DV nro 92, 16.11.1951), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin (jäljempänä ZZS), 63 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Omistaja voi antaa toiselle henkilölle oikeuden rakentaa omistajan kiinteistölle rakennuksen, jolloin tästä toisesta henkilöstä tulee rakennuksen omistaja."

14 ZZS:n 67 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Oikeus rakentaa toisen henkilön kiinteistölle rakennus (63 §:n 1 momentti) vanhenee kiinteistön omistajan eduksi, jos oikeutta ei käytetä viiden vuoden kuluessa."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 Neljä luonnollista henkilöä (jäljempänä kiinteistönomistajat) perustivat 3.4.2008 tehdyllä notaarin asiakirjalla Orfeylle oikeuden rakentaa rakennus kiinteistönomistajille kuuluvalla maa-alueelle ja saada jakamaton omistusoikeus tiettyihin myöhemmin rakentamiinsa rakennuksiin. Tätä oikeutta vastaan Orfey sitoutui vastaamaan kyseisen rakennuksen rakennussuunnittelusta, rakentamaan sen kokonaan omalla kustannuksellaan täysin valmiiksi ja luovuttamaan kiinteistönomistajille "avaimet käteen -periaatteella" lisämaksutta tietyt kyseiseen rakennukseen kuuluvat osat, joita koskevat käyttöoikeudet kiinteistönomistajat säilyttivät ja antoivat toisilleen keskinäisesti. Orfey sitoutui rakentamaan rakennuksen valmiiksi ja hankkimaan sille käyttöluvan töiden aloittamisesta laskettavassa 21 kuukauden määräajassa.

16 Orfey osoitti 5.4.2008 kullekin kiinteistönomistajista laskun "notaarin asiakirjalla perustetusta toisen maalle rakentamista koskevasta oikeudesta". Kyseisten neljän laskun yhteismäärä oli 302 721,36 BGN, johon lisättiin yhteismäärältään 60 544,27 BGN:n arvonnisävero.

17 Verotarkastuksessa todettiin, että liiketoimen veron peruste oli määritetty notaarin asiakirjassa mainitun toisen maalle rakentamista koskevan oikeuden verotusarvon perusteella 684 000 BGN:ksi eikä siinä ollut käytetty kiinteistönomistajille luovutettujen rakennuksen osien käypää markkina-arvoa. Asiassa todettiin myös, ettei Orfey ollut kirjannut mainittuja laskuja vastaavan verokauden eli huhtikuun 2008 eikä sitä seuraavan verokauden eli toukokuun 2008 myyntireskontraansa eikä se ollut myöskään ottanut samoja laskuja huomioon kyseisiin verokausiin liittyvissä arvonnisäveroilmoituksissa.

18 Verohallinto osoitti 28.4.2009 Orfeylle huhtikuuta 2008 koskevan muutetun verotuspäätöksen, vaikka rakennusta ei ollut kyseisenä ajankohtana rakennettu valmiiksi eikä sitä ollut vielä otettu käyttöön. Se katsoi, että Orfey tarjosi rakennuspalveluja ja että ZDDS:n 130 §:n mukaan kyseiseen liiketoimeen liittyvä arvonnisäveron verotettava tapahtuma oli toteutunut toisen maalle rakentamista koskevan oikeuden perustamispäivänä. Verotarkastuksen yhteydessä laaditun asiantuntijalausunnon perusteella katsottiin, että perustetun oikeuden käypä markkina-arvo oli Orfeyn tarjoaman rakennuksen rakentamispalvelun arvo eli 1 984 130 BGN. Niinpä liiketoimesta maksettavan arvonnisäveron määräksi vahvistettiin mainitulla verotuspäätöksellä 396 826 BGN koroilla lisättynä.

19 Orfey teki muutetusta verotuspäätöksestä oikaisuvaatimuksen Direktorille. Koska oikaisuvaatimus hylättiin 6.7.2009 tehdyllä päätöksellä, Orfey nosti mainitusta päätöksestä kanteen Administrativen sad – Burgasissa (Burgasin hallintotuomioistuimelle). Kyseinen tuomioistuin hyväksyi 30.4.2010 Orfeyn kanteen ja kumosi muutetun verotuspäätöksen. Direktor on tehnyt kyseisestä ratkaisusta kassaatiovalituksen ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle.

20 Direktor väittää ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa olennaisilta osin, että kansallinen lainsäädäntö on arvonlisäverodirektiivin mukainen. Orfey puolestaan väittää menettäneensä oikeutensa rakentaa toisen maalle sen vuoksi, ettei rakennusta ollut rakennettu määräajassa.

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää, että sen on käsiteltäväkseen saatetun asian ratkaisemiseksi määritettävä aluksi ajankohta, jolloin Orfeyn suorittamien rakennuspalvelujen arvonlisäveron verotettava tapahtuma toteutui. Se mainitsee tästä yhtäältä, että sen mukaan toisen maalle rakentamista koskevan oikeuden perustamiseen liittyvän arvonlisäveron verotettava tapahtuma toteutui notaarin asiakirjan allekirjoittamisen yhteydessä, vaikka kyseinen liiketoimi oli tuolloin vapautettu verosta. Toisaalta se esittää olevansa epävarma ZDDS:n 130 §:n 2 momentin, jonka mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ennen liiketoimen toteuttamista, yhteensopivuudesta arvonlisäverodirektiivin kanssa.

22 Se lisää, että jos ZDDS:n kyseinen säännös osoittautuu arvonlisäverodirektiivin mukaiseksi, sen on tämän jälkeen arvioitava rakennuspalvelujen veron perusteen määrittämisen lainmukaisuus. Tässä yhteydessä se pohtii, onko ZDDS:n 26 §:n 7 momentti, jonka mukaan käsiteltävässä asiassa on sovellettava asiantuntija-arvion perusteella määräytyvää rakennuspalvelujen käypää markkina-arvoa, sopusoinnussa arvonlisäverodirektiivin 73 artiklan kanssa.

23 Se pohtii vielä, onko kyseessä olevaa oikeutta rakentaa toisen maalle mahdollista pitää ennakkomaksuna Orfeyn tulevaisuudessa suorittamista rakennuspalveluista, kun otetaan huomioon, että kyseinen oikeus muodostaa Orfeyn kyseisistä palveluista saaman vastikkeen kokonaisuudessaan ja että arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan suppean tulkinnan mukaan ennakkomaksu on suoritettava rahana. Se muistuttaa tässä yhteydessä myös siitä, että Orfeylle myönnetty oikeus rakentaa toisen maalle voi ZZS:n 67 §:n 1 momentin perusteella lakata, jos kyseissä säännöksessä säädettyyn oikeuksien lakkaamiseen johtavaan vanhentumiseen vedotaan nimenomaisesti.

24 Tässä tilanteessa Varhoven administrativen sad (Bulgarian ylin hallintotuomioistuin) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 63 artiklaa tulkittava siten, että siinä ei sallita poikkeusta, jonka mukaan verotettava tapahtuma, joka liittyy rakennuspalvelun suorittamiseen tiettyjen yksittäisten kohteiden rakentamiseksi, toteutuu ennen rakennuspalvelun tosiasiallista suorittamista eli sen katsotaan toteutuvan silloin, kun rakennuspalvelua vastaan toteutettavan liiketoimen, joka koostuu toisen maalle rakentamista koskevan oikeuden perustamisesta muita kohteita varten tässä rakennuksessa ja joka on myös rakennuspalvelun vastasuoritus, verotettava tapahtuma toteutuu?

2) Onko kansallinen säännös [arvonlisäverodirektiivin] 73 ja 80 artiklan mukainen, kun siinä säädetään, että kaikissa tapauksissa, joissa vastike on määritetty kokonaan tai osittain tavaroina ja palveluina, liiketoimesta kannettavan veron perusteena on luovutetun tavarain tai suoritettujen palvelun käypä markkina-arvo?

- 3) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 65 artiklaa tulkittava siten, että siinä ei sallita arvonlisäverosaatavan syntymistä ennakkomaksun arvon perusteella silloin, jos maksua ei suoriteta rahana, vai onko tätä säännöstä tulkittava laajasti ja oletettava, että myös näissä tapauksissa syntyy verosaatava ja vero on kannettava vastikkeeksi toteutetun liiketoimen taloudellisen vasta-arvon perusteella?
- 4) Jos kolmannen kysymyksen osalta valitaan jälkimmäinen vaihtoehto, voidaanko nyt käsiteltävässä asiassa perustettua oikeutta rakentaa toisen maalle pitää konkreettisten olosuhteiden perusteella [arvonlisäverodirektiivin] 65 artiklassa tarkoitettuna ennakkomaksuna?
- 5) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 63, 65 ja 73 artiklalla välitön oikeusvaikutus”.

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen, kolmas ja neljäs kysymys

25 Ensimmäisellä, kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, jotka voidaan tutkia yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustele olennaisilta osin sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 63 ja 65 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat siinä tapauksessa, että yhtiön hyväksi perustetaan oikeus rakentaa rakennus toisen maalle vastikkeena tiettyjä kyseiseen rakennukseen kuuluvia osia koskevista rakennuspalveluista ja että mainittu yhtiö sitoutuu luovuttamaan nämä osat avaimet käteen -periaatteella kyseisen oikeuden perustaneille henkilöille, esteenä sille, että kyseisiin rakennuspalveluihin liittyvä arvonlisäverosaatava syntyy silloin, kun kyseinen oikeus perustetaan, eli ennen kyseisten palvelujen suorittamista.

26 Direktor, Bulgarian hallitus ja Euroopan komissio esittävät pääasiallisesti, että kysymykseen on vastattava kieltävästi. Direktor ja Bulgarian hallitus katsovat muun muassa, ettei arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan käsitettä ”ennakkomaksun maksaminen” voida rajata koskemaan ainoastaan rahamääräisiä maksuja ja että kyseisen säännöksen soveltamiseksi riittää, että tehdyn maksusuorituksen arvo on määritettävissä.

27 Tässä yhteydessä on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 63 artiklan mukaan verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. Saman direktiivin 65 artikla, jonka mukaan siinä tilanteessa, että ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan, on poikkeus 63 artiklassa ilmaistusta pääsäännöstä, ja sitä on sellaisena tulkittava suppeasti (asia C-419/02, BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, tuomio 21.2.2006, Kok., s. I-1685, 45 kohta).

28 Jotta arvonlisäverosaatava voisi syntyä, vaikka tavaroita ei ole vielä luovutettu eikä palveluja suoritettu, kaikkien verotettavan tapahtuman eli tulevan tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen kannalta merkityksellisten seikkojen on oltava jo tiedossa ja siis erityisesti tavarat tai palvelut on eriteltävä täsmällisesti, kun ennakkomaksu suoritetaan (em. asia BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, tuomion 48 kohta ja asia C-520/10, Lebara, tuomio 3.5.2012, 26 kohta). Näin ollen arvonlisäverollisia eivät voi olla ennakkomaksut, jotka on maksettu sellaisten tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista, joita ei ole vielä selvästi yksilöity (em. asia BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, tuomion 50 kohta ja asia C-270/09, MacDonald Resorts, tuomio 16.12.2010, Kok., s. I-13179, 31 kohta).

29 Niinpä rakennuspalveluihin liittyvä verosaatava saattaa syntyä arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan perusteella silloin, kun toisen maalle rakentamista koskeva oikeus, joka muodostaa koko vastikkeen kyseisistä palveluista, perustetaan mainitut palvelut suorittavan yhtiön hyväksi, koska

silloin kaikki tulevan palvelujen suorituksen kannalta merkitykselliset seikat ovat jo tiedossa ja erityisesti kyseessä olevat palvelut on eritelty täsmällisesti.

30 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuitenkin, voidaanko mainittua säännöstä soveltaa, jos ennakkomaksu toteutetaan luontoissuorituksena.

31 Tässä yhteydessä on mainittava, että on totta, kuten muun muassa komissio esittää, että arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan – erityisesti bulgarian- ja ranskankielisten versioiden – sanamuoto antaa ymmärtää, että kyseinen säännös koskee vain rahana maksettavia ennakkomaksuja.

32 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on kuitenkin niin, että unionin johdettua oikeutta pitää tulkita niin pitkälti kuin mahdollista siten, että sen sisältö on sopusoinnussa perussopimusten määräysten ja unionin oikeuden yleisten periaatteiden kanssa (asia C-314/89, Rauh, tuomio 21.3.1991, Kok., s. I-1647, 17 kohta ja asia C-413/06 P, Bertelsmann ja Sony Corporation of America v. Impala, tuomio 10.7.2008, Kok., s. I-4951, 174 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että yhdenvertaisen kohtelun yleinen periaate, jonka erityinen ilmaus verotuksen neutraalisuuden periaate on unionin johdetun oikeuden tasolla ja verotuksen erityisellä alalla, edellyttää, ettei toisiinsa rinnastettavia tapauksia kohdella eri tavalla, ellei erilaista kohtelua voida objektiivisesti perustella (ks. asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008, Kok., s. I-2283, 49 ja 51 kohta ja asia C-174/08, NCC Construction Danmark, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I-10567, 44 kohta).

34 Verotuksen neutraalisuuden periaatteen, joka on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perustavanlaatuinen periaate, vastaista on yhtäältä se, että samankaltaisten ja siis keskenään kilpailevien tavaroiden luovuttamista tai palvelujen suorittamista kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavoin, sekä toisaalta se, että samoja liiketoimia suorittavia taloudellisia toimijoita kohdellaan arvonlisäverotuksessa eri tavalla (ks. mm. asia C-29/08, SKF, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I-10413, 67 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Oikeuskäytännössä on aikaisemmin todettu, että vaihtosopimukset, joissa vastike on jo määritelmän mukaisesti luontoissuoritus, ja liiketoimet, joiden vastike on rahaa, ovat liiketaloudelliselta kannalta täysin samanlaisia tilanteita (ks. vastaavasti asia C-330/95, Goldsmiths, tuomio 3.7.1997, Kok., s. I-3801, 23 ja 25 kohta).

36 Tästä seuraa, että olisi yhdenvertaisen kohtelun periaatteen vastaista, jos arvonlisäverodirektiivin 65 artiklan soveltaminen riippuisi verovelvollisen saaman vastikkeen muodosta. Mainittu periaate ohjaa näin ollen tulkitsemaan kyseistä 65 artiklaa siten, että sitä sovelletaan myös silloin, jos ennakkomaksu maksetaan luontoissuorituksena, jos edellä 28 kohdassa mainitut edellytykset täyttyvät. On kuitenkin välttämätöntä, että tällaisen ennakkomaksun arvo voidaan ilmaista rahassa. Vaikka vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan vastikkeena palveluiden suorituksesta voi olla tavaroiden luovutus ja tällainen luovutus voi olla arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa tarkoitettuna veron perusteena, jos palveluiden suorituksen ja tavaroiden luovutuksen välillä on suora yhteys, tämä edellyttää, että viimeksi mainitun arvo voidaan ilmaista rahana (ks. vastaavasti asia C-380/99, Bertelsmann, tuomio 3.7.2001, Kok., s. I-5163, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Se, että pääasiassa kyseessä oleva toisen maalle rakentamista koskevan oikeuden perustaminen muodostaa täyden eikä vain osittaisen vastikkeen rakennuspalveluista, jotka Orfey sitoutui suorittamaan, ei saata tällaista tulkintaa kyseenalaiseksi. Yhtäältä mainituissa 65 artiklassa säädetään, että verosaatava syntyy ”vastaanotetun määrän osalta”. Kyseisen säännöksen sanamuoto ei näin ollen ole esteenä sille, että vastaanotettu määrä on täysimääräinen vastike

palvelujen suorituksesta, johon liittyvä arvonlisäverosaatava syntyy. Toisaalta – kuten oikeuskäytännössä on jo aikaisemmin todettu – komissio mainitsi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – annettavaa kuudetta neuvoston direktiiviä, joka on sittemmin korvattu arvonlisäverodirektiivillä, koskevan ehdotuksensa (KOM(73) 950 lopullinen, 20.6.1973; Euroopan yhteisöjen tiedote, liite 11/73, s. 13) perusteluissa, että ”ennakkomaksujen vastaanottamisesta seuraa, että verosaatava syntyy, koska sopimuspuolet ilmaisevat tällä tavalla aikomuksensa vastata ennakkoon kaikista verotettavan tapahtuman toteutumisen taloudellisista seurauksista” (em. asia BUPA Hospitals ja Goldsborough Developments, tuomion 49 kohta). Näin on myös silloin, kun ennakkomaksu vastaa sovitun vastikkeen kokonaismäärää.

38 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii tässä yhteydessä myös sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 63 ja 65 artiklan soveltamisen kannalta merkitystä sillä, että Orfeyn hyväksi perustettu oikeus rakentaa toisen maalle voi lakata. Tästä on riittävää todeta, että mainitun tuomioistuimen mukaan pääasiassa kyseessä oleva oikeus lakkaa vain, jos ZZS:n 67 §:n 1 momentissa säädettyyn oikeuksien lakkaamiseen johtavaan vanhentumiseen vedotaan nimenomaisesti. Niinpä on katsottava, että tällainen mahdollisuus on ainoastaan arvonlisäverodirektiivin 90 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu purkava ehto. Kuten Bulgarian hallitus ja komissio aivan oikein esittävät, näin ollen se, että tällaista ehtoa voidaan mahdollisesti soveltaa tulevaisuudessa, ei saata kyseenalaiseksi sitä, että liiketoimi toteutettiin silloin, kun kyseinen oikeus perustettiin, koska silloin kaikki tulevan palvelujen suorituksen kannalta merkitykselliset seikat olivat edellä 29 kohdassa tarkoitettulla tavalla tiedossa ja erityisesti kyseessä olevat palvelut oli eritelty täsmällisesti. Niinpä tällainen mahdollisuus ei vaikuta mainittuun tulkintaan.

39 On vielä todettava, että sen ratkaisemiseksi, täyttyvätkö tällaiseen tulevaan palvelujen tarjoamiseen liittyvän arvonlisäverosaatavan syntymisedellytykset, ei ole merkitystä sillä, onko mainitun tulevan palvelujen tarjoamisen vastike itsessään arvonlisäverollinen liiketoimi. Kuten edellä 28 ja 36 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, tällaiseen tulevaan palvelujen suoritukseen liittyvän arvonlisäverosaatavan syntyminen pääasian kaltaisissa olosuhteissa edellyttää, että kaikki tulevan palvelujen suorituksen kannalta merkitykselliset seikat ovat tiedossa ja että siitä saatavan vastikkeen arvo voidaan ilmaista rahana.

40 Kaikesta edellä esitetystä seuraa, että ensimmäiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 63 ja 65 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole pääasian kaltaisissa olosuhteissa – kun yhtiön hyväksi perustetaan oikeus rakentaa rakennus toisen maalle vastikkeena tiettyjä kyseiseen rakennukseen kuuluvia osia koskevista rakennuspalveluista ja kun mainittu yhtiö sitoutuu luovuttamaan nämä osat avaimet käteen - periaatteella kyseisen oikeuden perustaneille henkilöille – esteenä sille, että kyseisiin rakennuspalveluihin liittyvä arvonlisäverosaatava syntyy silloin, kun oikeus perustetaan, eli ennen kyseisten palvelujen suorittamista, jos kaikki tulevan palvelujen suorituksen kannalta merkitykselliset seikat ovat kyseisen oikeuden perustamishetkellä tiedossa ja erityisesti kyseessä olevat palvelut on eritelty täsmällisesti ja jos mainitun oikeuden arvo voidaan ilmaista rahana, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.

Toinen kysymys

41 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelea toisella kysymyksellään olennaisilta osin, onko arvonlisäverodirektiivin 73 ja 80 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jossa säädetään, että jos vastike on määritetty kokonaan tavaroina ja palveluina, liiketoimesta kannettavan veron perusteena on luovutetun tavarain tai suoritettujen palvelujen käypä markkina-arvo.

42 Bulgarian hallitus esittää muun muassa, että vastike on arvostettava siten, että otetaan

huomioon markkinamekanismit, ja että vain käyvän markkina-arvon soveltamisella voidaan taata maksun luontoissuorituksena ja maksun rahana suorittavien talouden toimijoiden yhdenvertainen kohtelu.

43 Komissio puolestaan katsoo, että jos verollinen liiketoimi suoritetaan vastikkeena aikaisemmin luovutetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista, liiketoimen arvonlisävero on laskettava mainitun liiketoimen vastikkeena luovutettujen tavaroiden tai suoritettujen palvelujen rahallisen arvon perusteella.

44 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että veron perusteena vastikkeellisessa tavarantoimituksessa tai palvelujen suorituksessa on verovelvollisen tämän johdosta todella saama vastike. Vastikkeena on siis subjektiivinen arvo eli todella saatu vastike eikä objektiivisin perustein arvioitu arvo. Lisäksi vastikkeen on oltava rahassa ilmaistavissa (ks. asia C-40/09, Astra Zeneca UK, tuomio 29.7.2010, Kok., s. I-7505, 28 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

45 Ellei kyseinen arvo ole osapuolten keskenään sopima rahamäärä, sen on, jotta sitä voitaisiin pitää subjektiivisena, oltava arvo, jonka palvelujen, jotka ovat vastike tavarantoimituksesta, vastaanottaja antaa palveluille, jotka se haluaa hankkia, ja sen on vastattava määrää, jonka vastaanottaja on valmis käyttämään tähän tarkoitukseen (asia C-33/93, Empire Stores, tuomio 2.6.1994, Kok., s. I-2329, 19 kohta).

46 Lisäksi on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat veropetosten tai veronkierron estämiseksi toteuttaa toimenpiteitä varmistaakseen, että sellaisten tavarantoimitusten tai palvelujen suorituksen osalta, joihin liittyy jäsenvaltion määrittelemiä perhe- tai muita läheisiä henkilökohtaisia suhteita taikka johto-, omistus-, jäsenyys-, rahoitus- tai oikeussuhteita, veron perusteena käytetään tietyissä siinä luetelluissa tapauksissa käypää markkina-arvoa.

47 Mainitussa säännöksessä säädetty soveltamisedellytykset ovat tyhjentävät, ja niinpä kansallisessa lainsäädännössä ei voida kyseisen säännöksen nojalla säätää, että veron perusteena käytetään liiketoimen käypää markkina-arvoa muissa kuin mainitussa säännöksessä luetelluissa tilanteissa (yhdistetyt asiat C-621/10 ja C-129/11, Balkan and Sea Properties, tuomio 26.4.2012, 51 kohta).

48 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöä ei ilmene, että pääasiassa kyseessä olevan liiketoimen olisivat tehneet sellaiset henkilöt, joiden välillä on arvonlisäverodirektiivin 80 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun kaltainen yhteys, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tutkittava. Tässä tilanteessa mainittua artiklaa ei voida tulkita siten, että se oikeuttaisi mainitun liiketoimen käyvän markkina-arvon käyttämisen siitä kannettavan veron perusteena.

49 Edellä esitetystä seuraa, että toiseen kysymykseen on vastattava, että pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa liiketoimea eivät ole toteuttaneet osapuolet, joiden välillä olisi arvonlisäverodirektiivin 80 artiklassa tarkoitettu yhteys, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin tutkittava, mainitun direktiivin 73 ja 80 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jossa säädetään, että jos vastike on määritetty kokonaan tavaroina ja palveluina, liiketoimesta kannettavan veron perusteena on luovutetun tavarantoimituksen tai suoritettujen palvelujen käypä markkina-arvo.

Viides kysymys

50 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee viidennellä kysymyksellään sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 63, 65 ja 73 artiklalla välitön oikeusvaikutus.

51 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan aina, kun direktiivin säännökset ovat sisällöltään ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, yksityiset oikeussubjektit voivat kansallisissa tuomioistuimissa vedota niihin jäsenvaltiota vastaan, jos jäsenvaltio ei ole saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystä määräajassa tai jos direktiivi on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä virheellisesti (yhdistetyt asiat C-397/01–C-403/01, Pfeiffer ym., tuomio 5.10.2004, Kok., s. I-8835, 103 kohta ja yhdistetyt asiat C-55/11, C-57/11 ja C-58/11, Vodafone España, tuomio 12.7.2012, 37 kohta).

52 Unionin tuomioistuin on jo aikaisemmin todennut, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 10 artiklan 2 kohta, josta on tullut arvonlisäverodirektiivin 63 artikla, täyttää kyseiset vaatimukset (ks. vastaavasti asia C-10/92, Balocchi, tuomio 20.10.1993, Kok., s. I-5105, 34 ja 35 kohta). Se on todennut samoin arvonlisäverodirektiivin 73 artiklasta (em. yhdistetyt asiat Balkan and Sea Properties, tuomion 61 kohta).

53 Lisäksi on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 65 artiklassa säädetään selkeästi ja ehdottomasti tilanteista, joissa arvonlisäverosaatava syntyy ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta, ja määristä, joiden osalta arvonlisäverosaatava näin syntyy. Niinpä myös kyseinen säännös täyttää mainitut vaatimukset.

54 Tästä seuraa, että viidenteen kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 63, 65 ja 73 artiklalla on välitön oikeusvaikutus.

Oikeudenkäyntikulut

55 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kahdeksas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 63 ja 65 artiklaa on tulkittava siten, etteivät ne ole pääasian kaltaisissa olosuhteissa – kun yhtiön hyväksi perustetaan oikeus rakentaa rakennus toisen maalle vastikkeena tiettyjä kyseiseen rakennukseen kuuluvia osia koskevista rakennuspalveluista ja kun mainittu yhtiö sitoutuu luovuttamaan nämä osat avaimet käteen -periaatteella kyseisen oikeuden perustaneille henkilöille – esteenä sille, että kyseisiin rakennuspalveluihin liittyvä arvonlisäverosaatava syntyy silloin, kun oikeus perustetaan, eli ennen kyseisten palvelujen suorittamista, jos kaikki tulevan palvelujen suorituksen kannalta merkitykselliset seikat ovat kyseisen oikeuden perustamishetkellä tiedossa ja erityisesti kyseessä olevat palvelut on eritelty täsmällisesti ja jos mainitun oikeuden arvo voidaan ilmaista rahana, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava.**

2) **Pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa liiketoimea eivät ole toteuttaneet osapuolet, joiden välillä olisi arvonlisäverodirektiivin 80 artiklassa tarkoitettu yhteys, mikä ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen on kuitenkin tutkittava, mainitun direktiivin 73 ja 80 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jossa säädetään, että jos vastike on määritetty**

kokonaan tavaroina ja palveluina, liiketoimesta kannettavan veron perusteena on luovutetun tavarán tai suoritettun palvelun käypä markkina-arvo.

3) Direktiivin 2006/112 63, 65 ja 73 artiklalla on välitön oikeusvaikutus.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.