



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (kaheksas koda)

26. september 2013*

Käibemaks — Direktiiv 2006/112/EÜ — Artikli 2 lõike 1 punkt c, artiklid 26, 62 ja 63 —
Maksustatav teokoosseis — Vastastikused toimingud — Tasulised tehingud — Sellise tehingu
maksustatav väärtus, mille eest saadakse vastu teenuseid — Füüsilise isiku poolt äriühingule volituste
andmine kinnisasja kasutamiseks ja kolmandatele isikutele üürileandmiseks, mille vastutasuna pakub
see äriühing kinnisasja parendamise ja sisustamise teenuseid

Kohtuasjas C-283/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad – Varna (Bulgaaria) 29. mai 2012. aasta
otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. juunil 2012, menetluses

Serebryannay vek EOOD

versus

**Direktor na Direktsia „Obzhalfane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Varna pri Tsentralno
upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite,**

EUROOPA KOHUS (kaheksas koda),

koosseisus: koja president E. Jarašiūnas (ettekandja), kohtunikud C. Toader ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: Y. Bot,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Bulgaaria valitsus, esindajad: E. Petranova ja Y. Atanasov,

— Euroopa Komisjon, esindajad: C. Soulay ja R. Lyal,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.

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“), artikli 2 lõike 1 punkti c ja artikleid 26, 62 ja 63.
- 2 Taotlus on esitatud Serebryannay vek EOOD (edaspidi „Serebryannay vek“) ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – grad Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse „vaiete ja täitmise korraldamise“ Varna osakonna direktor; edaspidi „Direktor“) vahelises kohtuvaidluses seoses maksuotsusega, mille kohaselt tuli Serebryannay vekil tasuda 2010. aasta juulikuu eest käibemaksu.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

- 3 Käibemaksudirektiivi artikli 2 lõige 1 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

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

[...]”

- 4 Selle direktiivi artikli 26 lõige 1 sätestab:

„Tasu eest teenuste osutamiseks käsitatakse järgmisi tehinguid:

- a) ettevõtte vara hulka kuuluvate kaupade kasutamine maksukohustuslase või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil, kui nendelt kaupadelt oli käibemaks täielikult või osaliselt mahaarvatav;
- b) maksukohustuslase poolt tasuta teenuste osutamine tema enda või tema töötajate isiklikuks tarbeks või üldiselt muul kui ettevõtluse eesmärgil.”

- 5 Selle direktiivi artikkel 62 sätestab:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

- 1) „maksustatav teokoosseis” – olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused;
- 2) maks muutub sissenõutavaks hetkest, kui maksuhalduril tekib seadusjärgne alus nõuda maksukohustuslaselt maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.”

- 6 Käibemaksudirektiivi artikkel 63 sätestab, et „[m]aksustatav teokoosseis [tekib] ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest”.

- 7 Ühtlasi sätestab selle direktiivi artikkel 65, et „[k]ui enne kaubatarnet või teenuse osutamist tuleb tasuda ettemaks, muutub käibemaks sissenõutavaks ettemakse kättesaamisel ning saadud summalt”.
- 8 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.”
- 9 Käibemaksudirektiivi artikkel 75 sätestab:
- „Selliste artiklis 26 nimetatud teenuste osutamise puhul, milleks on ettevõtte vara kasutamine isiklikuks tarbeks ja teenuste tasuta osutamine, moodustab maksustatava väärtuse maksukohustuslase teenuste osutamisega seotud kogukulu.”
- 10 Selle direktiivi 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-, liikmelisus-, rahalistest või õiguslikest suhetest tulenevad sidemed, oleks selles lõikes nimetatud juhtudel maksustatavaks väärtuseks turuväärtus.

Bulgaaria õigus

- 11 Zakon za danak varhu dobavenata stoynosti (käibemaksuseadus; DV nr 63, 4.8.2006; edaspidi „ZDDS”) sätestas põhikohtuasja asjaolude ajal kehtinud redaktsiooni artikli 2 lõikes 1, et käibemaksuga maksustatakse tasu eest teenuste osutamine.
- 12 ZDDS artikkel 9 sätestab:
- „1) Teenuse osutamine on teenuse igasugune kättesaadavaks tegemine.
- 2) Teenuse osutamine hõlmab ka järgmist:
- [...]
4. teenuse osutamine valdaja/kasutaja poolt eesmärgiga parandada ja/või parendada üüritud või kasutada antud vara.
- 3) Teenuse osutamisenä tasu eest käsitatakse ka järgmisi tehinguid:
1. teenuse osutamine maksukohustuslasest füüsilise isiku, omaniku, töötaja või kolmanda isiku isiklikuks tarbeks, kui tehingu tegemisel kasutatakse kaupa, mille tootmisel, impordil või soetamisel on sisendkäibemaks täielikult või osaliselt maha arvatud;
 2. teenuse tasuta osutamine maksukohustuslasest füüsilise isiku, omaniku, töötaja või kolmanda isiku isiklikuks tarbeks.
- 4) Lõiget 3 ei kohaldata, kui:
- [...]

2. teenuse tasuta osutamine valdaja/kasutaja poolt eesmärgiga parandada üürile või kasutada antud vara juhtudel, mil vara on valdajale/kasutajale üürile antud või kasutada antud ja seda on realselt vähemalt kolm aastat pidevalt kasutatud;
3. teenuse tasuta osutamine kontsessioonäri poolt eesmärgiga parendada kasutada antud vara, kui see on kontsessioonilepingu kohaselt tingimuseks ja/või kohustuseks seatud;

[...]”

13 ZDDS artiklis 25 on sätestatud:

„1) Maksustatavaks teokoosseisuks käesoleva seaduse tähenduses loetakse kaupade tarnimist või teenuste osutamist, mida teostab maksukohustuslane käesoleva seaduse tähenduses [...]

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

3) Olenemata lõikes 2 viidatud juhtudest tekib maksustatav teokoosseis:

[...]

6. juhtudel, mil valdaja/kasutaja osutab tasuta teenust eesmärgiga parandada ja/või parendada üüritud või kasutada antud vara ja artikli 9 lõike 4 punktide 2 ja 3 tingimused ei ole täidetud, hetkel, mil parandatud ja/või parendatud seisukorras vara lepingu lõppemisel või vara kasutamise lõpetamisel tegelikult tagastatakse.

[...]

6) Lõigetes 2, 3 ja 4 viidatud maksustatava teokoosseisu tekkimise hetkel:

1. muutub käibemaks maksustatavate tehingute puhul käesoleva seaduse kohaselt sissenõutavaks ja registreeritud isikutel tekib kohustus märkida arvele käibemaks.

[...]”

14 ZDDS artikkel 26 näeb ette:

„[...]

2) Maksustatav väärtus määratakse kindlaks kõige selle alusel, mis on käsitatav tasuna, mille kauba võõrandaja või teenuse osutaja on tehingu käigus kauba ostjalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult kauba või teenuse eest saanud või kauba võõrandajale või teenuse osutajale maksmisele kuuluva tasu alusel, ja see määratakse leevides ja stotinkades ilma käibemaksuta. Tasuna kauba või teenuse eest ei käsitata viivist ja leppetrahvi, mis on oma olemuselt hüvitised.

[...]

7) Kui tasu arvestatakse täielikult või osaliselt kaupades või teenustes (tasu makstakse täielikult või osaliselt kaupade või teenustega), on maksustatav väärtus tarnitud kauba või osutatud teenuse turuväärtus, mis on kindlaks määratud ajal, mil käibemaks muutus sissenõutavaks.”

15 ZDDS artikli 27 lõige 3 näeb ette:

„[...]

3) Maksustatav väärtus on turuväärtus järgmiste tehingute puhul:

1. tehing seotud isikute vahel;

[...]

3. teenuse tasuta osutamine artikli 9 lõike 2 punkti 4 tähenduses.”

16 ZDDS artiklis 130 on sätestatud:

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

2) Lõikes 1 nimetatud tehingute käibemaksuga maksustatav teokoosseis tekib vastavalt seaduse üldnormidele.

3) Lõikes 1 nimetatud tehingut, mille maksustatav teokoosseis tekib varem, käsitatakse (täieliku või osalise) ettemaksena teise tehingu eest.”

17 ZDDS lõike 1 punkti 8 lisasätteid näevad ette, et „tasuta tehing” on tehing, mille eest ei maksta tasu või mille väärtus ületab mitu korda selle eest makstud tasu väärtuse.

18 Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (ettevõtte tulumaksu seadus) artikkel 15 sätestab:

„1) Immateriaalsed kapitalikaubad maksustamise tähenduses on:

1. saadud mitterahalised vahendid,

a) mis ei ole materiaalsed;

b) mida kasutatakse kauem kui kaksteist kuud;

c) mille kasutamise aeg on piiratud;

d) mille väärtus on sama suur või suurem kui väikseim järgmistest väärtustest:

aa) immateriaalse kapitalikauba väärtusepõhine olulisuse künnis, mis on kindlaks määratud maksukohustuslasest isiku raamatupidamisarvestus- ja hindamiseetodite alusel;

bb) 700 Bulgaaria leevi (BGN);

[...]

3. summad, mis tulenevad sellisest majandustegevusest, mis toob kaasa üüritud või kasutada antud kapitalikaupade majandusliku kasu suurenemise; kõnealused summad ei ole maksustamise tähenduses materiaalsed kapitalikaubad.

[...]”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 19 Serebryannay vek on Bulgaaria õiguse alusel asutatud osäühing, mille ainuosanik on B. Bodzuliak, kes on ühtlasi selle juhataja. Äriregistri andmetel on äriühingu tegevusaladeks kinnisvara üürileandmine, turism ja majutusteenused.
- 20 B. Bodzuliak ostis 2009. aasta juunis isiklikuks tarbeks Varnas asuvas korterhotellis asuva korteri. Ta ostis ka teise samas linnas asuva korteri. Need korterid deklareeriti B. Bodzuliaki ja tema abikaasa (edaspidi „omanikud”) kaasomandina.
- 21 B. Bodzuliak sõlmis Serebryannay vekiga 8. aprillil 2009 enda nimel kaks sisu poolest identset lepingut, mille kohaselt seadis viimase kasuks temale kuuluvatele kinnisasjadele, mis olid karbi kujul, muu hulgas kahele kõnealusele korterile kasutusvalduse viieks aastaks, võimalusega tähtaega pikendada. Lepiti kokku, et Serebryannay vek annab nimetatud korterid üürile kolmandatele isikutele.
- 22 Nende lepingute kohaselt ei pea Serebryannay vek maksma omanikule lepingu kestuse ajal üüri. Küll aga on ta kohustatud enda nimel, arvel ja omal äranägemisel tegema korterite valmishitamiseks ja ettenähtud eesmärgil kasutuselevõtmiseks vajalikud sisustus- ja paigaldustööd, sealhulgas põrandate, mööbli, viimistlusvahendite ja sanitaartechnika ostmine ning kohaletoometamine. Lepiti kokku, et lepingu lõppemisel saavad omanikud asjaomased korterid koos selles oleva sisustusega tagasi.
- 23 Maksuhaldur viis 21. oktoobril 2010 läbi revisjoni ja tegi selle tulemusena maksuotsuse käibemaksu tasumiseks 2010. aasta juulikuul eest. Ta leidis, et Serebryannay vek osutas omanikele tasuta teenust ning et sellise teenuse maksustatav väärtus vastab nimetatud äriühingu poolt teenuse osutamisega kaasnevatele kulutustele.
- 24 Serebryannay vek esitas selle otsuse peale Direktorile vaide. Viimane tühistas nimetatud otsuse 10. juunil 2011 ja saatis toimiku materjalid tagasi maksuhaldurile uueks kontrollimiseks. Ta leidis sisuliselt, et toimus omavaheline teenuste vahetamine, kuna Serebryannay vek võttis asjaomased korterid üürile tasuta nende remontimise ja sisustamise eest. Neid asjaolusid arvesse võttes leidis Direktor ZDDS artikli 26 lõike 7 põhjal, et korterite remondi- ja sisustamisteenuste korral moodustab maksustatava väärtuse nende teenuste turuhind, mistõttu tuleb maksustatav väärtus uuesti kindlaks teha.
- 25 Maksuhaldur viis seejärel läbi teistkordse kontrolli ja tuvastas, et tegemist oli teenuste vahetamisega, nimelt Serebryannay vekil poolt remondi ja sisustamisteenuste pakkumisega ning omanike poolt üürileandmise teenusega ZDDS artikli 130 mõttes, kuna B. Bodzuliakil on kõnesolevad korterid kaasomandis oma abikaasaga, ta on Serebryannay vekil ainuomanik ning tal ei ole üüri oas mingeid kokkuleppeid.
- 26 Maksuhaldur leidis, et korterhotelli – kus asub käesoleva kohtuotsuse punktis 20 nimetatud korter – kasutusloa kuupäev, st 29. juuni 2010, oli remondi- ja sisustamisteenuste osutamise kuupäev. Mis puudutab samas punktis viidatud teist korterit, siis selle puhul nimetati nende teenuste osutamise kuupäevaks lõpliku üleandmise protokollil kuupäeva, milleks oli 30. juuni 2010.
- 27 Neid kuupäevi arvesse võttes leidis maksuhaldur, et Serebryannay vek oleks pidanud hiljemalt 5. juuliks 2010 väljastama arve tema osutatud remondi- ja sisustamisteenuste kohta.
- 28 Kuna tehinguid tehti seotud isikute vahel, siis leiti, et Serebryannay vekil osutatud teenuste maksustatava väärtuse peaks moodustama nende kaupade ja teenuste turuhind. Kahe kõnealuse korteri koguväärtuseks hinnati ekspertiisi tulemusel 558 000 Bulgaaria leevi. Selle põhjal väljastas maksuhaldur 14. septembril 2011 uue maksuotsuse, mille kohaselt tuli Serebryannay vekil 2010. aasta juulikuul eest tasuda käibemaksuvõlg summas 111 600 Bulgaaria leevi, millele lisanduvad intressid summas 6 341,55 Bulgaaria leevi.

- 29 Serebryannay vek esitas nimetatud otsuse peale Direktorile vaide, mille viimane jättis 12. märtsi 2012. aasta otsusega rahuldamata. Seejärel esitas nimetatud äriühing kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule. Oma kaebuse põhjendamiseks väidab see äriühing, et tegemist ei olnud teenuste vahetamisega, vaid ta osutas tasuta teenuseid ZDDS artikli 9 lõike 2 punkti 4 tähenduses. Ta leiab, et vastavalt ZDDS artikli 25 lõike 3 punktile 6 tekib käibemaksuga maksustatav teokoosseis kuupäeval, mil vara pärast parendustöid lepingu lõppemisel või vara kasutamise lõpetamisel tegelikult tagastatakse.
- 30 Lisaks väidab Serebryannay vek, et käibemaksu oleks pidanud arvestama 2010. aasta juunikuu eest, st perioodi eest, mil kõnealuseid teenuseid väidetavalt osutati, ja mitte 2010. aasta juulikuu eest. Samuti väidab see äriühing, et maksustatavaks väärtuseks oleks pidanud olema saadud teenuse maksustatav väärtus, mitte osutatud teenuse väärtus.
- 31 Pealegi on Serebryannay vekil sõnul Bulgaaria õigusnormid vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktiga c ja artikliga 26, kuna maksustada võib üksnes tasu eest tehtavaid tehinguid.
- 32 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et tema menetletava vaidluse lahendamiseks tuleb tal kindlaks määrata, kas tegu oli teenuste vahetamisega ja kui oli, siis millise eeskirja alusel tuleb kindlaks määrata kahe teenuse maksustatav väärtus. Samas, kui tegu ei ole teenuste vahetamisega, siis soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas Serebryannay vekil osutatud teenused on maksustatavad teenused, ja kui need on maksustatavad, siis mis hetkel tekib selliste teenuste puhul käibemaksuga maksustatav teokoosseis ja kuidas määrata kindlaks nende maksustatav väärtus.
- 33 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et maksuhaldur on kõnealuste korterite üleandmist omanikelt Serebryannay vekile ebaõigesti kvalifitseerinud kui üürileandmist. Üürileandmine on tasuline tehing, millega nimetatud kohtu sõnul ei ole tegu põhikohtuasjas, kuna kõnealused lepingud näevad sõnaselgelt ette, et mingit üüri tasuda ei tule. Seega on tegemist tasuta tehinguga, mis seisneb lepingu alusel asja kasutada andmises. Serebryannay vekil osutatud teenuste üüri maksmisega võrdväärseks käsitamine oleks selle kohtu arvates vastuolus poolte tahtega.
- 34 Eelotsusetaotluse esitanud kohus, leides et Serebryannay vek omandas immateriaalse kapitalikauba kulutuste eest, mille ta kohustus kandma kõnealuste korterite parendamiseks, soovib teada, kas sellise kauba omandamist võib käsitada tasuta parendamisteenuste eest. Jaatava vastuse korral on tema sõnul tegemist tasulise tehinguga, mille puhul ei ole raske kindlaks määrata käibemaksuga maksustatava teokoosseisu tekkimise kuupäeva ja maksustatavat väärtust. Eitava vastuse korral on tegemist tasuta teenuste osutamisega, mida antud juhtumi asjaoludel ei saa samastada tasulise tehinguga, kuna see tehti Serebryannay vekil majandustegevuse huvides. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul on siiski kahtlusi seoses sellega, kas siseriiklikud õigusnormid, mis käsitlevad eelkõige seda, kas need toimingud, mida tehakse tasuta, on maksustatavad, milline on nende maksustatav väärtus ja millal tekib nende maksustatav teokoosseis, võivad olla vastuolus käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punktiga c ning artiklitega 26, 62 ja 63.
- 35 Nendel tingimustel otsustas Administrativen sad – Varna menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas [...] [käibemaksu]direktiivi [...] artikli 2 lõike 1 punkti c võib tõlgendada nii, et immateriaalse kapitalikauba omandamine üürile või kasutada antud vara parendamise kulude kandmise eest kujutab endast tasu parendamisteenuse eest, vaatamata sellele, et vara omanik ei ole lepingujärgselt kohustatud tasu maksma?

2. Kas [käibemaksu]direktiivi [...] artikli 2 lõike 1 punktiga c ja artikliga 26 on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt on üürile või kasutada antud vara parendamises seisneva teenuse tasuta osutamine igal juhul maksustatav? Kas teisele küsimusele vastamisel on põhikohtuasjas kujunenud asjaoludel oluline, et:
 - tasuta teenuse osutaja on kasutanud parendamiseks kasutatud kaupadelt ja teenustelt tasutud käibemaksu mahaarvamise õigust ning selle õiguse kasutamist ei ole tal revisjoni tulemusel tehtud jõustunud maksuotsusega veel keelatud;
 - äriühing ei ole maksurevisjoni toimumise ajaks veel alustanud kinnisasjadega maksustatavate tehingute tegemist, ent lepingute kehtivusaeg ei ole veel lõppenud?
3. Kas [käibemaksu]direktiivi [...] artiklitega 62 ja 63 on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt ei teki tehingu maksustatav teokoosseis mitte teenuse osutamise (konkreetsel juhul parendamise) ajal, vaid hetkel, mil parendatud vara tegelikult tagastatakse lepingu lõppemisel või vara kasutamise lõpetamisel?
4. Kui esimesele ja teisele küsimusele tuleb vastata eitavalt, siis milline [käibemaksu]direktiivi [...] VII jaotise sätte tuleb käibemaksuga maksustamist silmas pidades võtta aluseks maksustatava väärtuse kindlakstegemisel, kui tasuta tehing ei kuulu direktiivi artikli 26 kohaldamisalasse?"

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

- 36 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib oma esimese küsimusega, kas käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et korteri remondi- ja sisustamisteenuseid tuleb käsitada osutatuku tasu eest, kui korteri omanikuga sõlmitud lepingu alusel remondi- ja sisustamisteenuste osutaja esiteks kohustub teenuseid osutama oma kulul ja teiseks saab ta nimetatud korteri valdusõiguse selleks, et kasutada seda oma majandustegevuseks lepingu kehtivuse ajal, ilma et ta peaks maksma üüri ning kui omanikule parendatud korter lepingu lõppemisel tagastatakse.
- 37 Selles osas tasub meenutada, et tehingu „tasu eest” tehtavaks tehinguks liigitamine kuuenda direktiivi artikli 2 tähenduses eeldab üksnes seda, et kauba tarnimise või teenuse osutamise ja käibemaksukohustuslase poolt tegelikult saadud summa vahel oleks otsene seos (vt 20. jaanuari 2005. aasta otsus kohtuasjas C-412/03: Hotel Scandic Gåsabäck, EKL 2005, lk I-743, punkt 22, ja 9. juuni 2011. aasta otsus kohtuasjas C-285/10: Campsa Estaciones de Servicio, EKL 2011, lk I-5059, punkt 25). Selline otsene seos on tuvastatud juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (vt eelkõige 3. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-37/08: RCI Europe, EKL 2009, lk I-7533, punkt 24, ja 3. mai 2012. aasta otsus kohtuasjas C-520/10: Lebara, punkt 27).
- 38 Teiseks võib teenuste osutamine olla tasu kaubarne eest ja kujutada endast selle maksustatavat väärtust käibemaksudirektiivi artikli 73 tähenduses ainult siis, kui teenuste osutamise ja kaubarne vahel on olemas otsene seos, ja kaubarne 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). Sama kehtib ka siis, kui teenust vahetatakse teise teenusega, kui täidetud on samad tingimused.

- 39 Kolmandaks on vahetuslepingute näol, mille puhul on tasuks juba määratluse järgi loonustasu, ja tehingute, mille eest tasutakse rahas, 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 23–25, ja 19. detsembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-549/11: Orfey, punkt 35).
- 40 Sellest tuleneb, et kui korteri omanikuga sõlmitud lepingu alusel remondi- ja sisustamisteenuste osutaja esiteks kohustub teenust osutama oma kulul ja teiseks saab nimetatud korteri valdusõiguse selleks, et kasutada seda oma majandustegevuseks lepingu kehtivuse ajal, ilma et ta peaks maksma üüri, samas kui omanikule tagastatakse valmis korter lepingu lõppemisel, kuulub remondi- ja sisustamisteenuse osutamine tasu eest tehtavate teenuste hulka käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c mõttes. Nimelt on otsene seos sellise teenuse ja teenuse osutaja poolt selle eest tegelikult saadud tasu vahel, milleks on õigus kõnealust korterit vallata oma majandustegevuse huvides kuni lepingu lõppemiseni.
- 41 Asjaolu, et asjaomase korteri omanik saab kõnealusest teenusest kasu alles pärast lepingu lõppemist, ei muuda selles osas midagi, kuna alates niisuguse kahepoolse lepingu sõlmimisest kohustuvad selle pooled üksteisele teenuseid osutama (vt analoogia alusel 21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-174/00: Kennemer Golf, EKL 2002, lk I-3293, punkt 40, ja eespool viidatud kohtuotsus RCI Europe, punktid 31 ja 33).
- 42 Eelnevat arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et korteri remondi- ja sisustamisteenuseid tuleb käsitada osutatuks tasu eest, kui korteri omanikuga sõlmitud lepingu alusel remondi- ja sisustamisteenuste osutaja esiteks kohustub teenuseid osutama oma kulul ja teiseks saab ta nimetatud korteri valdusõiguse selleks, et kasutada seda oma majandustegevuseks lepingu kehtivuse ajal, ilma et ta peaks maksma üüri ning kui omanikule parendatud korter lepingu lõppemisel tagastatakse.

Küsimused 2–4

- 43 Küsimuste 2–4 sõnastusest nähtub, et need on esitatud vaid juhuks, kui esimesele küsimusele antavast vastusest peaks selguma, et selline teenuste osutamine, nagu on kirjeldatud esimeses küsimuses, ei kuulu tasu eest osutatavate teenuste kohaldamisalasse käibemaksudirektiivi artikli 2 lõike 1 punkti c mõttes.
- 44 Eelnevat arvesse võttes ei ole vaja küsimustele 2–4 vastata.

Kohtukulud

- 45 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolleioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamiseiga seotud kulud, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kaheksas koda) otsustab:

Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et korteri remondi- ja sisustamisteenuseid tuleb käsitada osutatuks tasu eest, kui korteri omanikuga sõlmitud lepingu alusel remondi- ja sisustamisteenuste osutaja esiteks kohustub teenuseid osutama oma kulul ja teiseks saab ta nimetatud korteri valdusõiguse selleks, et kasutada seda oma majandustegevuseks lepingu kehtivuse ajal, ilma et ta peaks maksma üüri ning kui omanikule parendatud korter lepingu lõppemisel tagastatakse.

Allkirjad