



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2012. gada 19. decembrī*

PVN — Direktīva 2006/112/EK — 63., 65., 73. un 80. pants — Fizisku personu izveidotu apbūves tiesību nodibināšana sabiedrībai, pretī saņemot šīs sabiedrības sniegtus būvniecības pakalpojumus šīm fiziskajām personām — Apmaiņas līgums — PVN par būvniecības pakalpojumu sniegšanu — Nodokļa iekasējamības gadījums — Iekasējamība — Visas atlīdzības summas maksājums avansā — Avanss — Darījuma nodokļa bāze, ja atlīdzība tiek veikta ar precēm vai pakalpojumiem — Tieša iedarbība

Lietā C-549/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Varhoven administrativen sad* (Bulgārija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 27. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 2. novembrī, tiesvedībā

Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsiya za prihodite

pret

Orfey Bulgaria EOOD.

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: K. Toadere [*C. Toader*], kas pilda astotās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši A. Prehala [*A. Prechal*] un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*] (referents),

ģenerālvokāts N. Vāls [*N. Wahl*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsiya za prihodite* vārdā – *I. Andonova*, pārstāve,
- Bulgārijas valdības vārdā – *T. Ivanov* un *E. Petranova*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *L. Lozano Palacios* un *V. Savov*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklausišanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 63., 65., 73. un 80. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite* (Valsts ieņēmumu dienesta Centrālās administrācijas Burgas pilsētas direkcijas “Pārsūdzības un izpildes pārvaldes” direktors; turpmāk tekstā – “direktors”) un *Orfey Balgaria EOOD* (turpmāk tekstā – “Orfey”) par pārskatītu nodokļa paziņojumu, ar kuru Orfey ir noteikts pienākums samaksāt pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) uzrēķinu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

- 3 PVN direktīvas 62. pantā ir noteikts:

“Šā panta nozīmē:

- 1) “nodokļa iekasējamības gadījums” ir notikums, iestājoties kuram, ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasējams;
- 2) “nodokļa iekasējamība” nozīmē, ka nodokļu iestādei saskaņā ar tiesību aktiem rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kura ir atbildīga par PVN nomaksu, neatkarīgi no tā, ka nomaksas laiku var atlikt.”

- 4 PVN direktīvas 63. pantā ir paredzēts:

“Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”

- 5 Atbilstoši PVN direktīvas 65. pantam:

“Ja maksājums izdarāms uz kontu [ja avansa maksājums izdarāms] pirms preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas, nodoklis kļūst iekasējams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu.”

- 6 PVN direktīvas 73. pantā ir noteikts:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”

7 PVN direktīvas 80. panta 1. punktā ir paredzēts, ka, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, turpmāk norādītajos gadījumos dalībvalstis var veikt pasākumus, lai nodrošinātu, ka summa, kurai uzliek nodokli, attiecībā uz preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu pircējiem vai saņēmējiem, ar ko pastāv ģimenes saites vai citas ciešas personiskas saites, vadības, īpašuma, dalības, finanšu vai juridiskas saites, kā tās definējusi attiecīgā dalībvalsts, ir atvērta tirgus vērtība.

8 PVN direktīvas 90. panta 1. punktā ir noteikts:

“Anulēšanas, atteikuma vai pilnīgas vai daļējas nemaksāšanas gadījumā, vai arī ja cenu samazina pēc tam, kad notikusi piegāde, saskaņā ar dalībvalstu paredzētajiem noteikumiem attiecīgi samazina summu, kurai uzliek nodokli.”

Bulgārijas tiesības

9 Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV Nr. 63, 04.08.2006., un DV Nr. 113, 28.12.2007.; turpmāk tekstā – “ZDDS”), redakcijā, kura ir piemērojama pamatlīetai, 25. pantā ir paredzēts:

“1) Šajā likumā “nodokļa iekasējamības gadījums” ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ko veic nodokļa maksātājs šā likuma izpratnē [..].

2) Nodokļa iekasējamības gadījums iestājas dienā, kad tiek nodotas īpašumtiesības uz precī vai tiek sniegts pakalpojums.

[..]

6) Ja pirms 2., 3. vai 4. punktā paredzētā nodokļa iekasējamības gadījuma iestāšanās samaksa par piegādi vai pakalpojumu pilnīgi vai daļēji ir veikta avansā, PVN kļūst iekasējams samaksas saņemšanas brīdī (atbilstoši saņemtajai summai), izņemot gadījumu, ja samaksa ir saņemta saistībā ar piegādi Kopienas iekšienē. Šādā gadījumā uzskata, ka nodoklis ir iekļauts samaksas summā.”

10 ZDDS 26. panta 2. un 7. punktā ir noteikts:

“2) Summā, kurai uzliek nodokli, ir iekļauta visa summa, kas veido piegādātāja saņemto vai saņemamo atlīdzību no pircēja vai trešās personas un kas ir izteikta levās un centos, neieskaitot nodokli šī likuma izpratnē. [..]

[..]

7) Ja atlīdzība pilnīgi vai daļēji ir noteikta precēs vai pakalpojumos (samaksa tiek pilnībā vai daļēji veikta ar precēm vai pakalpojumiem), šī darījuma ar nodokli apliekamā vērtība ir piegādātās preces vai sniegtā pakalpojuma tirgus vērtība, kas aprēķināta brīdī, kad PVN kļuvis iekasējams.”

11 Atbilstoši ZDDS 45. pantam:

“1) Zemes gabala īpašumtiesību nodošana un aprobežotu lietu tiesību uz zemes gabalu nodibināšana vai nodošana, kā arī izīrēšana un iznomāšana ir ar nodokli neapliekamas piegādes.

2) Apbūves tiesību nodibināšanu vai nodošanu līdz tādas celtnes karkasa celtniecības pabeigšanai, attiecībā uz kuru apbūves tiesības ir nodibinātas vai nodotas, uzskata par piegādi, kas nav apliekama ar nodokli saskaņā ar 1. punktu. Izpildītie celtniecības un montāžas darbi neietilpst apbūves tiesībās.”

12 ZDDS 130. pantā ir noteikts:

“1) Ja darījumā atlīdzība (pilnībā vai daļēji) tiek noteikta precēs vai pakalpojumos, pieņem, ka notiek divi savstarpēji darījumi, kuros katru piegādātāju uzskata par tā pārdevēju, ko viņš dod, un par tā pircēju, ko viņš saņem.

2) Nodokļa iekasējamības gadījums attiecībā uz abiem 1. punktā minētajiem darījumiem iestājas līdz ar agrākā darījuma nodokļa iekasējamības gadījumu.”

13 Īpašumtiesību likuma (*Zakon za sobstvenostta*, DV Nr. 92, 16.11.1951.), redakcijā, kura ir piemērojama pamatlīstas faktiem (turpmāk tekstā – “ZZS”), 63. panta 1. punktā ir noteikts:

“Īpašnieks var dot citai personai tiesības būvēt ēku uz sava zemes gabala, un šī persona kļūst par ēkas īpašnieku.”

14 ZZS 67. panta 1. punktā ir paredzēts:

“Ja tiesības būvēt ēku uz sveša zemes gabala (63. panta 1. punkts) netiek izmantotas piecu gadu laikā, tām iestājas noilgums un zemes gabala īpašnieks tās atgūst.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

15 Ar 2008. gada 3. aprīļa notariālo aktu četras fiziskas personas (turpmāk tekstā – “zemes gabala īpašnieki”) nodibināja apbūves tiesības *Orfey*, saskaņā ar kuru *Orfey* tika piešķirtas tiesības būvēt ēku uz iepriekš minētajiem īpašniekiem piederošas zemes un kļūt par atsevišķu ēku, kuras šī sabiedrība uzbūvēs, ekskluzīvo īpašnieci. Kā atlīdzību par šīm apbūves tiesībām *Orfey* uzņēmās izstrādāt šīs ēkas plānu, pilnībā to uzbūvēt par saviem līdzekļiem līdz pilnīgai tās pabeigšanai un kā gatavas ekspluatācijai nodot zemes gabalu īpašniekiem atsevišķas nekustamas lietas, kuras atrodas šajā ēkā, šiem īpašniekiem neparedzot nekādas papildu samaksas veikšanu, un uz kurām viņi ir saglabājuši un savstarpēji nodibinājuši apbūves tiesības. *Orfey* uzņēmās pabeigt ēkas būvniecību un saņemt tās ekspluatācijas atļauju 21 mēneša laikā no būvniecības uzsākšanas brīža.

16 2008. gada 5. aprīlī *Orfey* katram zemes gabala īpašniekam nosūtīja rēķinu saistībā ar darījumu “saskaņā ar notariālo aktu nodibinātās apbūves tiesības”. Šo četru rēķinu kopējā summa bija BGN 302 721,36 apmērā, pieskaitot klāt kopējo PVN summu BGN 60 544,27 apmērā.

17 Nodokļu pārbaudes ietvaros tika konstatēts, ka darījuma ar nodokli apliekamā summa bija noteikta atkarībā no apbūves tiesību nodokļu vērtības saskaņā ar notariālo aktu, proti, BGN 684 000, nevis atkarībā no zemes gabalu īpašniekiem piešķirto nekustamo lietu parastās vērtības. Tāpat tika konstatēts, ka *Orfey* minētos rēķinus nebija minējis savā pārdevumu žurnālā par attiecīgo nodokļa periodu, proti, 2008. gada aprīli, nedz arī par nākamo periodu, proti, 2008. gada maiju, un ka *Orfey* arī nebija ņēmis vērā šos rēķinus attiecīgajās PVN deklarācijās.

18 2009. gada 28. aprīlī Valsts ieņēmumu dienests nosūtīja *Orfey* pārskatītu nodokļa paziņojumu par 2008. gada aprīli, lai arī šajā dienā ēkas būvniecība nebija pabeigta un tā nebija nodota ekspluatācijā. Valsts ieņēmumu dienests uzskatīja, ka *Orfey* sniedza būvniecības pakalpojumus un ka atbilstoši ZDDS 130. pantam PVN iekasējamības gadījums par šo darījumu iestājas apbūves tiesību nodibināšanas dienā. Pamatojoties uz nodokļu pārbaudes ietvaros sagatavotu eksperta ziņojumu, tika uzskatīts, ka nodibināto apbūves tiesību tirgus vērtība atbilda *Orfey* sniegto būvniecības pakalpojumu vērtībai, proti, BGN 1 984 130. Tādējādi par šo darījumu maksājamais PVN ar šo paziņojumu tika noteikts BGN 396 826 apmērā, pieskaitot procentus.

- 19 *Orfey* iesniedza administratīvu sūdzību par pārskatīto nodokļa paziņojumu direktoram. Tā kā šī sūdzība tika noraidīta ar 2009. gada 6. jūlija lēmumu, *Orfey* par šo paziņojumu cēla prasību *Administrativen sad – Burgas* (Burgas Administratīvajā tiesā). Ar 2010. gada 30. aprīļa nolēmumu šī tiesa apmierināja *Orfey* prasību un atcēla pārskatīto nodokļa paziņojumu. Direktors par šo nolēmumu iesniedza kasācijas sūdzību iesniedzējtiesā.
- 20 Iesniedzējtiesā direktors būtībā uzskatīja, ka valsts tiesību akti ir saderīgi ar PVN direktīvu. Savukārt *Orfey* uzskatīja, ka tā ir zaudējusi tās apbūves tiesības, jo ēka netika uzbūvēta noteiktajā termiņā.
- 21 Iesniedzējtiesa norāda, ka, lai atrisinātu tajā ierosināto strīdu, tai vispirms ir jānosaka brīdis, kurā iestājas PVN iekasējamības gadījums attiecībā uz *Orfey* sniegtajiem būvniecības pakalpojumiem. Šajā ziņā tā norāda, pirmkārt, ka, tāsprāt, PVN iekasējamības gadījums par apbūves tiesību nodibināšanu iestājas notariālā akta parakstīšanas brīdī, lai arī šis darījums bija ar nodokli neapliekams. Otrkārt, tā norāda uz šaubām par *ZDDS* 130. panta 2. punkta, kurā nodokļa iekasējamības gadījums iestājas pirms darījuma īstenošanas, saderību ar PVN direktīvu.
- 22 Iesniedzējtiesa ir piebildusi, ka, ja izrādītos, ka šis *ZDDS* noteikums ir saderīgs ar PVN direktīvu, tai tālāk būtu jāizvērtē būvniecības pakalpojumu sniegšanas summas, kurai uzliek nodokli, noteikšanas tiesiskums. Šajā ziņā tā šaubās par to, vai ar PVN direktīvas 73. pantu ir saderīgs *ZDDS* 26. panta 7. punkts, saskaņā ar kuru šajā gadījumā ir izmantota sniegto būvniecības pakalpojumu tirgus vērtība, kuru ir novērtējis eksperts.
- 23 Visbeidzot tā jautā, vai ir iespējams attiecīgās apbūves tiesības uzskatīt par avansa maksājumu attiecībā uz būvniecības pakalpojumiem, kurus nākotnē sniegs *Orfey*, ņemot vērā, ka šīs apbūves tiesības veido visu *Orfey* saņemto atlīdzību par šiem pakalpojumiem un ka atbilstoši PVN direktīvas 65. panta šaurajai interpretācijai avansa maksājums ir jāveic naudā. Iesniedzējtiesa šajā ziņā norāda, ka atbilstoši *ZZS* 67. panta 1. punktam *Orfey* piešķirtās apbūves tiesības var izbeigties, ja tieši ir minēta atsauce uz šajā tiesību normā paredzēto noilgumu, ar kuru tiek dzēstas tiesības.
- 24 Šādos apstākļos *Varhoven administrativen sad* (Augstākā Administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai [PVN] direktīvas 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj izņēmumu, ka nodokļa iekasējamības gadījums par būvniecības pakalpojumiem saistībā ar celtnes atsevišķu objektu būvniecību iestājas pirms faktiskās būvniecības darbu izpildes un nodokļa iekasējamības gadījums ir sasaistīts ar laiku, kad iestājas nodokļa iekasējamības gadījums par pretizpildījuma vietā veicamo darījumu, kas ir citu šīs celtnes objektu apbūves tiesību nodibināšana, kura ir arī atlīdzība par būvniecības pakalpojumiem?
- 2) Vai ar [PVN] direktīvas 73. un 80. pantu ir saderīga valsts tiesību norma, kurā ir paredzēts, ka visos gadījumos, kad atlīdzība pilnībā vai daļēji tiek izteikta precēs vai pakalpojumos, attiecīgā darījuma apliekamā vērtība ir piegādātās preces vai sniegtā pakalpojuma tirgus vērtība?
- 3) Vai [PVN] direktīvas 65. pants ir interpretējams tādējādi, ka tas nepieļauj PVN iekasējamību par avansa maksājuma vērtību gadījumos, kad maksājums netiek veikts naudā, vai arī šī norma ir interpretējama plaši un jāpieņem, ka PVN iekasējamība rodas arī šādos gadījumos un ka nodoklis ir jāiekasē no pretizpildījuma vietā veiktā darījuma finanšu vērtības apmēra?
- 4) Ja trešajā jautājumā pareiza ir otrā piedāvātā hipotēze, vai šajā lietā apbūves tiesību nodibināšana, ņemot vērā lietas konkrētos apstākļos, ir uzskatāma par avansa maksājumu [PVN] direktīvas 65. panta izpratnē?
- 5) Vai [PVN] direktīvas 63., 65. un 73. pantam ir tieša iedarbība?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo, trešo un ceturto jautājumu

- 25 Ar pirmo, trešo un ceturto jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja sabiedrībai ir nodibinātas apbūves tiesības ēkas uzbūvēšanai kā atlīdzība par atsevišķu šajā ēkā atrodošos nekustamu lietu uzbūvēšanu, kuras minētā sabiedrība ir uzņēmusies nodot kā gatavas ekspluatācijā personām, kuras ir nodibinājušas šīs apbūves tiesības, tiem pretrunā ir tas, ka PVN par šiem būvniecības pakalpojumiem kļūst iekasējams no brīža, kad ir nodibinātas apbūves tiesības, proti, pirms šo pakalpojumu sniegšanas izpildes.
- 26 Direktors, Bulgārijas valdība un Eiropas Komisija būtībā norāda, ka šis jautājums prasa sniegt noliedzošu atbildi. Direktors un Bulgārijas valdība it īpaši uzskata, ka PVN direktīvas 65. pantā izmantotais jēdziens “avansa maksājums” nav ierobežots tikai ar maksājumiem naudā un ka atbilstoši šai tiesību normai pietiek, ka izdarītā maksājuma vērtība var tikt novērtēta.
- 27 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 63. pantā ir paredzēts, ka nodokļa iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana. Šīs pašas direktīvas 65. pants, saskaņā ar kuru, ja avansa maksājums izdarāms pirms preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas, nodoklis kļūst iekasējams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu, ir atkāpe no 63. pantā paredzētā noteikuma un tāpēc tā ir interpretējama šauri (2006. gada 21. februāra spriedums lietā C-419/02 *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments*, Krājums, I-1685. lpp., 45. punkts).
- 28 Lai PVN varētu kļūt iekasējams pirms preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas, visiem elementiem, kas ir raksturīgi nodokļa iekasējamības gadījumam, proti, preču piegādei nākotnē vai pakalpojumu sniegšanai nākotnē raksturīgajiem elementiem, ir jābūt zināmiem iepriekš un tādējādi it īpaši iemaksas veikšanas brīdī precēm un pakalpojumiem ir jābūt precīzi raksturotiem (iepriekš minētais spriedums lietā *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments*, 48. punkts, kā arī 2012. gada 3. maija spriedums lietā C-520/10 *Lebara*, 26. punkts). Tātad PVN nav jāmaksā par maksājumiem, kas veikti par preču piegādēm vai pakalpojumu sniegšanu, kuri vēl nav skaidri identificēti (iepriekš minētais spriedums lietā *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments*, 50. punkts, kā arī 2010. gada 16. decembra spriedums lietā C-270/09 *MacDonald Resorts*, Krājums, I-13179. lpp., 31. punkts).
- 29 Tādējādi nav izslēgts, ka saskaņā ar PVN direktīvas 65. pantu par būvniecības pakalpojumiem maksājamais nodoklis kļūst iekasējams brīdī, kad sabiedrībai, kurai jāsniedz minētie pakalpojumi, ir nodibinātas apbūves tiesības, kas veido visu par šiem pakalpojumiem maksājamo atlīdzību, ja šajā brīdī visi pakalpojumu sniegšanai nākotnē raksturīgie elementi jau ir zināmi un tādējādi it īpaši attiecīgie pakalpojumi ir precīzi raksturoti.
- 30 Iesniedzējtiesa tomēr jautā par iespēju piemērot minēto noteikumu tad, ja veiktais avansa maksājums ir maksājums natūrā.
- 31 Šajā ziņā ir jānorāda, ka nenoliedzami, kā it īpaši ir norādījusi Komisija, ka PVN direktīvas 65. panta formulējums, it īpaši bulgāru un franču valodās, varētu tikt saprasts tādējādi, ka šajā noteikumā runa ir tikai par avansa maksājumiem naudā.
- 32 Tomēr atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai Savienības atvasināto tiesību teksts, ciktāl tas ir iespējams, ir jāinterpretē tā, lai tas būtu saderīgs ar Līgumu tiesību normām un vispārīgajiem Savienības tiesību principiem (1991. gada 21. marta spriedums lietā C-314/89 *Rauh, Recueil*, I-1647. lpp., 17. punkts, kā arī 2008. gada 10. jūlija spriedums lietā C-413/06 P *Bertelsmann un Sony Corporation of America/Impala*, Krājums, I-4951. lpp., 174. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 33 Tāpat no pastāvīgās judikatūras izriet, ka vienlīdzīgas attieksmes princips, kura īpaša izteiksme Savienības atvasināto tiesību limenī un īpašajā nodokļu jomā ir nodokļu neitralitātes princips, nosaka, ka salīdzināmas situācijas nevar vērtēt atšķirīgi, ja vien šī atšķirība nav objektīvi pamatota (2008. gada 10. aprīļa spriedums lietā C-309/06 *Marks & Spencer*, Krājums, I-2283. lpp., 49. un 51. punkts, kā arī 2009. gada 29. oktobra spriedums lietā C-174/08 *NCC Construction Danmark*, Krājums, I-10567. lpp., 44. punkts).
- 34 Nodokļu neitralitātes princips, kas ir kopējās PVN sistēmas pamatprincips, aizliedz, pirmkārt, līdzīgām un tādējādi savstarpēji konkurējošām precēm un pakalpojumiem piemērot atšķirīgus nosacījumus attiecībā uz PVN, kā arī, otrkārt, uzņēmumiem, kas veic vienādas darbības, piemērot atšķirīgus nosacījumus jautājumā par PVN iekasēšanu (it īpaši skat. 2009. gada 29. oktobra spriedumu lietā C-29/08 *SKF*, Krājums, I-10413. lpp., 67. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 35 Tiesa jau ir nolēmusi, ka apmaiņas līgumi, kuros atlīdzība principā ir noteikta natūrā, un darījumi, kuros atlīdzība tiek izmaksāta naudā, no ekonomiskā un komerciālā viedokļa ir divas identiskas situācijas (šajā ziņā skat. 1997. gada 3. jūlija spriedumu lietā C-330/95 *Goldsmiths, Recueil*, I-3801. lpp., 23. un 25. punkts).
- 36 No tā izriet, ka vienlīdzīgas attieksmes princips tiktu pārkāpts, ja PVN direktīvas 65. panta piemērošana būtu atkarīga no nodokļu maksātāja saņemtās atlīdzības formas. Tādējādi minētais princips prasa šo 65. pantu interpretēt tādējādi, ka tas ir piemērojams arī tad, ja avansa maksājums ir izdarīts natūrā, ja ir izpildīti šī sprieduma 28. punktā atgādinātie nosacījumi. Tomēr ir nepieciešams, lai šī avansa maksājuma vērtība tiktu izteikta naudā. Lai arī atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai atlīdzība par pakalpojumu sniegšanu var būt preču piegāde un summa, kurai uzliek nodokli PVN direktīvas 73. panta izpratnē, ja pastāv tieša saikne starp pakalpojuma sniegšanu un preču piegādi, tas tā ir tikai tad, ja preču piegādes vērtība var tikt izteikta naudā (šajā ziņā skat. 2001. gada 3. jūlija spriedumu lietā C-380/99 *Bertelsmann, Recueil*, I-5163. lpp., 17. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 37 Tas, ka šajā lietā apspriesto apbūves tiesību nodibināšana ir pilnīga, nevis tikai daļēja atlīdzība par būvniecības pakalpojumiem, kurus uzņēmās sniegt *Orfey*, nevar apšaubīt šādu interpretāciju. Pirmkārt, minētajā 65. pantā ir paredzēts, ka nodoklis ir iekasējams “par saņemto summu”. Tādējādi šī noteikuma formulējums neliedz, ka saņemtā summa atbilst visai atlīdzībai par pakalpojumu sniegšanu, par kuru ir iekasējams PVN. Otrkārt, kā Tiesa jau ir norādījusi, Komisija motivu izklāstā, kurš ir pievienots 1973. gada 20. jūnija Priekšlikumam COM(73) 950, galīgā redakcija, Padomes Sestajai direktīvai par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķina bāze (*Eiropas Kopienų Oficiālais Vēstnesis*, 11/73. burtnīca, 13. lpp.), kuru šobrīd ir aizstājusi PVN direktīva, ir norādījusi, ka “avansa maksājumu [...] iekasēšana padara iekasējamu nodokli, jo tādējādi līgumslēdzējas puses dara zināmu savu nodomu, aizsteidzoties priekšā laikam, uzņemties atbildību par visām finansiālajām sekām, kas saistītas ar darbības, par kuru jāmaksā nodoklis, veikšanu” (iepriekš minētais spriedums lietā *BUPA Hospitals* un *Goldsbrough Developments*, 49. punkts). Tā tas ir arī gadījumā, kad avansa maksājums atbilst visai atlīdzībai, par kuru panākta vienošanās.
- 38 Šajā ziņā iesniedzējtiesa arī jautā, vai PVN direktīvas 63. un 65. panta interpretācijai ir nozīmīgs tas, ka apbūves tiesības, kuras nodibinātas sabiedrībai *Orfey*, var izbeigties. Šajā ziņā pietiek norādīt, ka minētā tiesa apgalvo, ka attiecīgās apbūves tiesības var izbeigties tikai tad, ja tieši ir minēta atsauce uz ZZS 67. panta 1. punktā paredzēto noilgumu, ar kuru tiek dzēstas tiesības. Līdz ar to ir jāuzskata, ka šī iespēja ir tikai anulēšanas nosacījums PVN direktīvas 90. panta 1. punkta izpratnē. Tādējādi, kā pamatoti norāda Bulgārijas valdība un Komisija, tas, ka šāds nosacījums var eventuāli tikt īstenots nākotnē, nevar apšaubīt to, ka darījums ir noticis brīdī, kad ir nodibinātas apbūves tiesības, ja šajā brīdī, kā ir ticis norādīts šī sprieduma 29. punktā, visi pakalpojumu sniegšanai nākotnē raksturīgie elementi jau ir zināmi un tādējādi it īpaši attiecīgie pakalpojumi ir precīzi raksturoti. Līdz ar to šāda iespējamība neietekmē minēto interpretāciju.

- 39 Visbeidzot ir jānorāda, ka, lai noteiktu, vai ir izpildīti nosacījumi par maksājama PVN iekasējamību par šādu pakalpojumu sniegšanu nākotnē, nav svarīgi noskaidrot, vai šī pakalpojumu sniegšanas nākotnē atlīdzība pati ir darījums, kas aplikts ar PVN. Kā izriet no šī sprieduma 28. un 36. punktā atgādinātās judikatūras, lai par šādu pakalpojumu sniegšanu nākotnē maksājamais PVN kļūtu iekasējams pamatlietā esošajos apstākļos, pietiek, ka visi pakalpojumu sniegšanai nākotnē raksturīgie elementi jau ir zināmi un ka tās atlīdzības vērtība var tikt izteikta naudā.
- 40 No visa iepriekš minētā izriet, ka uz pirmo, trešo un ceturto jautājumu ir jāatbild šādi: PVN direktīvas 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pamatlietā esošajos apstākļos, ja sabiedrībai ir nodibinātas apbūves tiesības ēkas uzbūvēšanai kā atlīdzība par atsevišķu šajā ēkā atrodošos nekustamu lietu uzbūvēšanu, kuras minētā sabiedrība ir uzņēmusies nodot kā gatavas ekspluatācijā personām, kuras ir nodibinājušas šīs apbūves tiesības, tiem pretrunā nav tas, ka PVN par šiem būvniecības pakalpojumiem kļūst iekasējams no brīža, kad ir nodibinātas apbūves tiesības, proti, pirms šo pakalpojumu sniegšanas izpildes, ja šo tiesību nodibināšanas brīdī visi pakalpojumu sniegšanai nākotnē raksturīgie elementi jau ir zināmi un tādējādi it īpaši attiecīgie pakalpojumi ir precīzi raksturoti, un ka šo tiesību atlīdzības vērtība var tikt izteikta naudā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par otro jautājumu

- 41 Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 73. un 80. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir pamatlietā apspriestā valsts tiesību norma, saskaņā ar kuru, ja darījuma atlīdzību pilnībā veido preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, attiecīgā darījuma apliekamā vērtība ir piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu tirgus vērtība.
- 42 Bulgārijas valdība it īpaši norāda, ka atlīdzība ir jānovērtē, ņemot vērā tirgus mehānismus, un ka tikai tirgus vērtības izmantošana ļauj nodrošināt vienlīdzīgu attieksmi starp saimnieciskās darbības veicējiem, kuri maksā natūrā, un tiem, kuri maksā naudā.
- 43 Komisija savukārt uzskata, ka, ja ar nodokli apliekamais darījums ir veikts, iepriekš pretī saņemot piegādātās preces vai sniegtos pakalpojumus, par attiecīgo darījumu maksājamais PVN ir jāaprēķina, pamatojoties uz piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu vērtību naudā kā atlīdzību par minēto darījumu.
- 44 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka nodokļu par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kas veikta par atlīdzību, bāzi veido šajā sakarā nodokļu maksātāja faktiski saņemtā atlīdzība. Šai atlīdzībai ir subjektīva vērtība, proti, tā ir faktiski iekasētā maksa, nevis maksa, ko aprēķina saskaņā ar objektīviem kritērijiem. Turklāt šai atlīdzībai būtu jābūt izteiktai naudas izteiksmē (šajā ziņā skat. 2010. gada 29. jūlija spriedumu lietā C-40/09 *Astra Zeneca UK*, Krājums, I-7505. lpp., 28. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 45 Ja šī vērtība nav naudas summa, par kuru puses ir panākušas vienošanos, tai, lai tā būtu subjektīva, ir jābūt vērtībai, kuru pakalpojumu, kas ir atlīdzība par preču piegādi, saņēmējs piešķir pakalpojumiem, kurus viņš vēlas saņemt, un tai ir jāatbilst summai, kuru viņš ir gatavs šajā ziņā maksāt (1994. gada 2. jūnija spriedums lietā C-33/93 *Empire Stores*, *Recueil*, I-2329. lpp., 19. punkts).
- 46 Turklāt ir jāatgādina, ka PVN direktīvas 80. panta 1. punktā ir paredzēts, ka, lai novērstu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, turpmāk norādītajos gadījumos dalībvalstis var veikt pasākumus, lai nodrošinātu, ka summa, kurai uzliek nodokli, attiecībā uz preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu pircējiem vai saņēmējiem, ar ko pastāv ģimenes saites vai citas ciešas personiskas saites, vadības, īpašuma, dalības, finanšu vai juridiskas saites, kā tās definējusi attiecīgā dalībvalsts, ir atvērta tirgus vērtība.

- 47 Taču šajā tiesību normā paredzētie piemērošanas nosacījumi ir izsmelīgi, un tādējādi valsts tiesību aktos, pamatojoties uz šo pašu tiesību normu, nevar paredzēt, ka nodokļa bāze ir darījuma parastā vērtība gadījumos, kas nav šajā tiesību normā paredzētie gadījumi (2012. gada 26. aprīļa spriedums apvienotajās lietās C-621/10 un C-129/11 *Balkan and Sea Properties*, 51. punkts).
- 48 Šajā lietā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu neizriet, ka pamatlietā apspriestais darījums ir veikts starp personām, starp kurām pastāv PVN direktīvas 80. panta 1. punktā minētās saites, kas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai. Šādos apstākļos minētais pants nevar tikt interpretēts tādējādi, ka ar to ir atļauts, ka minētā darījuma tirgus vērtība ir uzskatāma par tā nodokļa bāzi.
- 49 No iepriekš minētā izriet, ka uz otro jautājumu ir jāatbild šādi: pamatlietā esošajos apstākļos, kad darījums nav īstenots starp pusēm, kuras ir saistītas PVN direktīvas 80. panta izpratnē, kas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, minētās direktīvas 73. un 80. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir pamatlietā apspriestā valsts tiesību norma, saskaņā ar kuru, ja darījuma atlīdzību pilnībā veido preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, attiecīgā darījuma apliekamā vērtība ir piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu tirgus vērtība.

Par piekto jautājumu

- 50 Ar piekto jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai PVN direktīvas 63., 65. un 73. pantam ir tieša iedarbība.
- 51 Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai visos gadījumos, kad direktīvas tiesību normas no to satura viedokļa šķiet esam beznosacījuma un pietiekami precīzas, privātpersonas var uz tām atsaukties valsts tiesās, vērsoties pret valsti, kā arī tad, ja valsts nav direktīvu noteiktajos termiņos transponējusi valsts tiesībās vai ja tā to transponējusi nepareizi (2004. gada 5. oktobra spriedums apvienotajās lietās no C-397/01 līdz C-403/01 *Pfeiffer u.c.*, Krājums, I-8835. lpp., 103. punkts, kā arī 2012. gada 12. jūlija spriedums apvienotajās lietās C-55/11, C-57/11 un C-58/11 *Vodafone España*, 37. punkts).
- 52 Tiesa tādējādi jau ir lēmusi, ka Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), 10. panta 2. punkts, kas jaunajā redakcijā ir PVN direktīvas 63. pants, izpilda šos kritērijus (šajā ziņā skat. 1993. gada 20. oktobra spriedumu lietā C-10/92 *Balocchi*, *Recueil*, I-5105. lpp., 34. un 35. punkts). Tāpat tā ir lēmusi par PVN direktīvas 73. pantu (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Balkan and Sea Properties*, 61. punkts).
- 53 Turklāt ir jākonstatē, ka PVN direktīvas 65. pantā precīzi un bez nosacījumiem ir noteikti apstākļi, kuros PVN kļūst iekasējams pirms preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas, un summas apmērs, par kuru tas ir iekasējams. Tādējādi šī tiesību norma izpilda iepriekš minētos kritērijus.
- 54 No tā izriet, ka uz piekto jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka PVN direktīvas 63., 65. un 73. pantam ir tieša iedarbība.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 55 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

- 1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka pamatlietā esošajos apstākļos, ja sabiedrībai ir nodibinātas apbūves tiesības ēkas uzbūvēšanai kā atlīdzība par atsevišķu šajā ēkā atrodošos nekustamu lietu uzbūvēšanu, kuras minētā sabiedrība ir uzņēmusies nodot kā gatavas ekspluatācijā personām, kuras ir nodibinājušas šīs apbūves tiesības, tiem pretrunā nav tas, ka PVN par šiem būvniecības pakalpojumiem kļūst iekasējams no brīža, kad ir nodibinātas apbūves tiesības, proti, pirms šo pakalpojumu sniegšanas izpildes, ja šo tiesību nodibināšanas brīdī visi pakalpojumu sniegšanai nākotnē raksturīgie elementi jau ir zināmi un tādējādi it īpaši attiecīgie pakalpojumi ir precīzi raksturoti, un ka šo tiesību atlīdzības vērtība var tikt izteikta naudā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai;
- 2) pamatlietā esošajos apstākļos, kad darījums nav īstenots starp pusēm, kuras ir saistītas Direktīvas 2006/112 80. panta izpratnē, kas tomēr ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, minētās direktīvas 73. un 80. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir pamatlietā apspriestā valsts tiesību norma, saskaņā ar kuru, ja darījuma atlīdzību pilnībā veido preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, attiecīgā darījuma apliekamā vērtība ir piegādāto preču vai sniegto pakalpojumu tirgus vērtība;
- 3) Direktīvas 2006/112 63., 65. un 73. pantam ir tieša iedarbība.

[Paraksti]