

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2012. gada 19. decembrī (*)

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

Lieta C-549/11

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

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

pret

Orfey Balgaria EOOD.

TIESA (astotā palāta)

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

ģenerālvokāts N. Vāls [N. Wahl],

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

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– Direktor na Direktsia “Obzhaltvane i upravlenie na izpalnenieto” – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie 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,

ģemot vērā pāc ģenerālvokāta uzklauzāšanas pieņemto lūgumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu 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 līgums 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 “Pārskatīšanas 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 iekasgājības gadījums” ir notikums, iestājoties kuram, ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasgājams;

2) “nodokļa iekasgājība” 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 iekasgājības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasgājams 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 iekasgājams 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. punkts 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 piegādi un pakalpojumu sniegšanu pircējiem vai saņēmējiem, ar ko pastāv īmenes saites vai citas ciešas personiskas saites, vadības, pašuma, dalības, finanšu vai juridiskas saites, kuras definējusi attiecīgā dalībvalsts, ir atvērta tirgus vērtība.

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

“Anulācijas, atteikuma vai pilnības 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 iekasgjamās gadījums” ir preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana, ko veic nodokļa maksātājs šā likuma izpratnē [..].

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

[..]

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

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

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

[..]

7) Ja atlīdzība pilnīgi vai daļēji ir noteikta precī vai pakalpojuma (samaksa tiek pilnībā vai daļēji veikta ar precēm vai pakalpojumiem), šā darījuma ar nodokli apliekamā vērtība ir piegādātāja preces vai sniegtā pakalpojuma tirgus vērtība, kas aprēķināta brīdī, kad PVN kļuvis iekasgjamā.”

11 Atbilstoši ZDDS 45. pantam:

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

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

12 ZDDS 130. pants ir noteikts:

“1) Ja darījuma atlīdzība (pilnībā vai daļēji) tiek noteikta precī vai pakalpojuma, pieņem, ka notiek divi savstarpēji darījumi, kuros katru piegādātāju uzskata par tā pārvērtēju, ko viņš dod, un par tā pircēju, ko viņš saņem.

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

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

“Pašnieks var dot citai personai tiesības būvēt ēku uz sava zemes gabala, un šā persona kļūst par šākas pašnieku.”

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 pašnieks tās atgūst.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

15 Ar 2008. gada 3. aprīļa notariālo aktu ētiskas personas (turpmāk tekstā – “zemes gabala pašnieki”) nodibināja apbēves tiesības *Orfey*, saskaņā ar kuru *Orfey* tika piešķirtas tiesības būvēt ēku uz iepriekš minētajiem pašniekiem piederošas zemes un kļūst par atsevišķu ēku, kuras šā sabiedrība uzbūvēs, ekskluzīvo pašnieci. Kā atbildējam par šā apbēves tiesībām *Orfey* uzņēmums izstrādāt šīs ēkas plānu, pilnībā to uzbūvēt par saviem līdzekļiem līdz pilnīgai tās pabeigšanai un kā gatavas ekspluatācijai nodot zemes gabalu pašniekiem atsevišķas nekustamas lietas, kuras atrodas šajā ēkā, šiem pašniekiem neparedzot nekādas papildu samaksas veikšanu, un uz kurām viņi ir saglabājuši un savstarpēji nodibinājuši apbēves tiesības. *Orfey* uzņēmums pabeigt ēkas būvniecību un sākt tās ekspluatāciju atbilstoši 21 mēneša laikā no būvniecības uzsākšanas brīža.

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

17 Nodokļu pārbaudes ietvaros tika konstatēts, ka darījuma ar nodokli apliekamā summa bija noteikta atkarībā no apbēves tiesību nodokļu vērtības saskaņā ar notariālo aktu, proti, BGN 684 000, nevis atkarībā no zemes gabalu pašniekiem piešķirto nekustamo lietu parastās vērtības. Tāpat tika konstatēts, ka *Orfey* minētos rīcības nebijis savs pārdevumu žurnāls par attiecīgo nodokļa periodu, proti, 2008. gada aprīlī, nedz arī par nākamā periodu, proti, 2008. gada maiju, un ka *Orfey* arī nebija izmēris vērtību šos rīcības attiecīgajās PVN deklarācijās.

18 2009. gada 28. aprīlī Valsts ieņēmumu dienests nosūtīja *Orfey* pārskatīt 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 iekasjums gadījums par šo darījumu iestājas apbēves tiesību nodibināšanas dienā. Pamatojoties uz nodokļu pārbaudes ietvaros sagatavotu eksperta ziņojumu, tika uzskatīts, ka nodibināto apbēves tiesību tirgus vērtība atbilda *Orfey* sniegtā būvniecības pakalpojumu vērtībai, proti, BGN 1 984 130. Tādējādi par šo darījumu maksājams PVN ar šo paziņojumu tika noteikts BGN 396 826 apmērā, pieskaitot procentus.

19 *Orfey* iesniedza administratīvu sūdzību par pārskatāmo nodokļa pāziņojumu direktoram. Tā kā šis sūdzība tika noraidīta ar 2009. gada 6. jūlija lēmumu, *Orfey* par šo pāziņojumu cēla prasību Administratīven sad – Burgas (Burgas Administratīvā tiesā). Ar 2010. gada 30. aprīļa nolēmumu šī tiesa apmierināja *Orfey* prasību un atcēla pārskatāmo nodokļa pāziņojumu. 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 apbēves tiesības, jo šāka netika uzbēvēta noteiktajā termiņā.

21 Iesniedzējtiesa norādā, ka, lai atrisinātu tajā ierosināto strīdu, tai vispirms ir jānosaka brīdis, kurā iestājas PVN iekasjuma gadījums attiecībā uz *Orfey* sniegtajiem būvniecības pakalpojumiem. Šajā ziņā tā norādā, pirmkārt, ka, tāsprāt, PVN iekasjuma gadījums par apbēves tiesību nodibināšanu iestājas notariālā akta parakstēšanas brīdī, lai arī šis darījums bija ar nodokli neapliekams. Otrkārt, tā norādā uz šaubām par ZDDS 130. panta 2. punkta, kurā nodokļa iekasjuma 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 apbēves tiesības uzskatīt par avansa maksājumu attiecībā uz būvniecības pakalpojumiem, kurus nākotnē sniegs *Orfey*, ņemot vērā, ka šīs apbēves 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 norādā, ka atbilstoši ZZS 67. panta 1. punktam *Orfey* piešķirtās apbēves tiesības var izbeigties, ja tieši ir minēta atsauce uz šajā tiesību normā paredzēto noilgumu, ar kuru tiek dzēstas tiesības.

24 Šādos apstākļos *Varhoven administratīven sad* (Augstākā Administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai [PVN] direktīvas 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj izņēmumu, ka nodokļa iekasjuma gadījums par būvniecības pakalpojumiem saistīts ar celtnes atsevišķu objektu būvniecību iestājas pirms faktiskās būvniecības darbu izpildes un nodokļa iekasjuma gadījums ir sasaistīts ar laiku, kad iestājas nodokļa iekasjuma gadījums par pretizpildījuma vietā veicamo darījumu, kas ir citu šīs celtnes objektu apbēves 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 iekasojamību par avansa maksājuma vērtību gadījumos, kad maksājums netiek veikts naudā, vai arī šī norma ir interpretējama plaši un jāpieņem, ka PVN iekasojamība rodas arī šādos gadījumos un ka nodoklis ir jāiekasē no pretizpildījuma vietā veikta darījuma finanšu vērtības apmēra?

4) Ja trešajā jautājumā pareiza ir otrā piedāvātā hipotēze, vai šajā lietā apbēves tiesību nodibināšana, ņemot vērā lietas konkrētos apstākļus, 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 apbēves tiesības, kas uzbūvēšanai kļūst atļautas par atsevišķu šajā kontekstā atrodošos nekustamu lietu uzbūvēšanu, kuras minētā sabiedrība ir uzņēmumies nodot kā gatavas ekspluatācijā personām, kuras ir nodibinājušas šīs apbēves tiesības, tiem pretrunā ir tas, ka PVN par šiem būvniecības pakalpojumiem kāst iekasojams no brīža, kad ir nodibinātas apbēves 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 iekasojamības gadījumā iestājas un nodoklis kāst iekasojams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana. Šīs pašas direktīvas 65. pants, saskaņā ar kuru, ja avansa maksājums izdarīts pirms preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas, nodoklis kāst iekasojams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu, ir atkarīgs no 63. pantā paredzētā noteikuma un tādējādi ir interpretējama šauri (2006. gada 21. februāra spriedums lietā C-419/02 *BUPA Hospitals un Goldsbrough Developments*, Krājums, I-1685. lpp., 45. punkts).

28 Lai PVN varētu kāst iekasojams pirms preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas, visiem elementiem, kas ir raksturīgi nodokļa iekasojamības gadījumam, proti, preču piegādei nākotnē vai pakalpojumu sniegšanai nākotnē raksturīgajiem elementiem, ir jābūt zināmiem iepriekš un tādējādi it īpaši iemaksas veikšanas brīdā precīzi un pakalpojumiem ir jābūt precīzi raksturotiem (iepriekš minētais spriedums lietā *BUPA Hospitals un Goldsbrough Developments*, 48. punkts, kā arī 2012. gada 3. maija spriedums lietā C-520/10 *Lebara*, 26. punkts). Tādā PVN nav jāmaksā par maksājumiem, kas veikti par preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kuri vēl nav skaidri identificēti (iepriekš minētais spriedums lietā *BUPA Hospitals un Goldsbrough 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 izslēgtas, ka saskaņā ar PVN direktīvas 65. pantu par būvniecības pakalpojumiem maksājuma nodoklis kāst iekasojams brīdā, kad sabiedrībai, kurai jāsniedz minētie pakalpojumi, ir nodibinātas apbēves tiesības, kas veido visu par šiem pakalpojumiem maksājamo atļautību, ja šajā brīdā visi pakalpojumu sniegšanai nākotnē raksturīgie elementi jau

ir zināmi un tādējādi it paši attiecīgā pakalpojumi ir precīzi raksturoti.

30 Iesniedzātāja tiesa tomēr jautā par iespēju piemērot minēto noteikumu tad, ja veiktais avansa maksājums ir maksājums natūrā.

31 Šajā ziņā ir jānorāda, ka nenoliedzami, ka it paši ir norādījuši Komisija, ka PVN direktīvas 65. panta formulējums, it paši 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 vienlīdzīgās attieksmes princips, kura paša izteiksme Savienības atvasināto tiesību līmenī un pašā nodokļu jomā ir nodokļu neitralitātes princips, nosaka, ka salīdzināmas situācijās nevar būt atšķirīgi, ja vien šā 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 kopīgās PVN sistēmas pamatprincips, aizliedz, pirmkārt, līdzīgām un tādējādi savstarpīgi 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 paši 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 nolūmusi, ka apmaiņas līgumi, kuros atlīdzība principā ir noteikta natūrā, un darījumi, kuros atlīdzība tiek izmaksāta naudā, no ekonomiskā un komerciālā viedokļa ir divas identiskas situācijās (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 vienlīdzīgās attieksmes princips tiktu pārkāpts, ja PVN direktīvas 65. panta piemērošana būtu atkarīga no nodokļu maksātāja saņemtais 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 šā sprieduma 28. punktā atgādinātie nosacījumi. Tomēr ir nepieciešams, lai šā 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 apbēves tiesību nodibināšana ir pilnīga, nevis tikai daļēja atlīdzība par būvniecības pakalpojumiem, kuras uzņēmums sniegt *Orfey*, nevar apšaubīt šādu interpretāciju. Pirmkārt, minētajā 65. pantā ir paredzēts, ka nodoklis ir iekasājams "par saņemto summu". Tādējādi šā noteikuma formulējums neliedz, ka saņemto summa atbilst visai atlīdzībai par pakalpojumu sniegšanu, par kuru ir iekasājams PVN. Otrkārt, kā Tiesa jau ir norādījusi, Komisija mēģināja izklāst, 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 – Kopējā pievienotās vērtības nodokļa sistēma: vienota aprēķina bāze (*Eiropas Kopienų Oficiālais Vēstnesis*

, 11/73. burtn?ca, 13. lpp.), kuru šobr?d ir aizst?jusi PVN direkt?va, ir nor?d?jusi, ka "avansa maks?jumu [...] iekas?šana padara iekas?jumu nodokli, jo t?d?j?di l?gumsl?dz?jas puses dara zin?mu savu nodomu, aizsteidzoties priekš? laikam, uz?emties atbild?bu par vis?m finansi?laj?m sek?m, kas saist?tas ar darb?bas, par kuru j?maks? nodoklis, veikšanu" (iepriekš min?tais spriedums liet? *BUPA Hospitals un Goldsborough Developments*, 49. punkts). T? tas ir ar? gad?jum?, kad avansa maks?jums atbilst visai atl?dz?bai, par kuru pan?kta vienošan?s.

38 Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa ar? jaut?, vai PVN direkt?vas 63. un 65. panta interpret?cijai ir noz?m?gs tas, ka apb?ves ties?bas, kuras nodibin?tas sabiedr?bai *Orfey*, var izbeigties. Šaj? zi?? pietiek nor?d?t, ka min?t? tiesa apgalvo, ka attiec?g?s apb?ves ties?bas var izbeigties tikai tad, ja tieši ir min?ta atsauc? uz ZZS 67. panta 1. punkt? paredz?to noilgumu, ar kuru tiek dz?stas ties?bas. L?dz ar to ir j?uzskata, ka š? iesp?ja ir tikai anul?šanas nosac?jums PVN direkt?vas 90. panta 1. punkta izpratn?. T?d?j?di, k? pamatoti nor?da Bulg?rijas vald?ba un Komisija, tas, ka š?ds nosac?jums var eventu?li tikt ?stenots n?kotn?, nevar apšaub?t to, ka dar?jums ir noticis br?d?, kad ir nodibin?tas apb?ves ties?bas, ja šaj? br?d?, k? ir ticis nor?d?ts š? sprieduma 29. punkt?, visi pakalpojumu sniegšanai n?kotn? rakstur?gie elementi jau ir zin?mi un t?d?j?di it ?paši attiec?gie pakalpojumi ir prec?zi raksturoti. L?dz ar to š?da iesp?jam?ba neietekm? min?to interpret?ciju.

39 Visbeidzot ir j?nor?da, ka, lai noteiktu, vai ir izpild?ti nosac?jumi par maks?jama PVN iekas?jam?bu par š?du pakalpojumu sniegšanu n?kotn?, nav svar?gi noskaidrot, vai š? pakalpojumu sniegšanas n?kotn? atl?dz?ba pati ir dar?jums, kas aplikts ar PVN. K? izriet no š? sprieduma 28. un 36. punkt? atg?din?t?s judikat?ras, lai par š?du pakalpojumu sniegšanu n?kotn? maks?jamais PVN k??tu iekas?jams pamatliet? esošajos apst?k?os, pietiek, ka visi pakalpojumu sniegšanai n?kotn? rakstur?gie elementi jau ir zin?mi un ka t?s atl?dz?bas v?rt?ba var tikt izteikta naud?.

40 No visa iepriekš min?t? izriet, ka uz pirmo, trešo un ceturto jaut?jumu ir j?atbild š?di: PVN direkt?vas 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka pamatliet? esošajos apst?k?os, ja sabiedr?bai ir nodibin?tas apb?ves ties?bas ?kas uzb?v?šanai k? atl?dz?ba par atseviš?u šaj? ?k? atrodošos nekustamu lietu uzb?v?šanu, kuras min?t? sabiedr?ba ir uz??musies nodot k? gatavas ekspluat?cij? person?m, kuras ir nodibin?jušas š?s apb?ves ties?bas, tiem pretrun? nav tas, ka PVN par šiem b?vniec?bas pakalpojumiem k??st iekas?jams no br?ža, kad ir nodibin?tas apb?ves ties?bas, proti, pirms šo pakalpojumu sniegšanas izpildes, ja šo ties?bu nodibin?šanas br?d? visi pakalpojumu sniegšanai n?kotn? rakstur?gie elementi jau ir zin?mi un t?d?j?di it ?paši attiec?gie pakalpojumi ir prec?zi raksturoti, un ka šo ties?bu atl?dz?bas v?rt?ba var tikt izteikta naud?, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

Par otro jaut?jumu

41 Ar otro jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai PVN direkt?vas 73. un 80. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem pretrun? ir pamatliet? apspriest? valsts ties?bu norma, saska?? ar kuru, ja dar?juma atl?dz?bu piln?b? veido pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana, attiec?g? dar?juma apliekam? v?rt?ba ir pieg?d?to pre?u vai sniegto pakalpojumu tirgus v?rt?ba.

42 Bulg?rijas vald?ba it ?paši nor?da, ka atl?dz?ba ir j?nov?rt?, ?emot v?r? tirgus meh?nismus, un ka tikai tirgus v?rt?bas izmantošana ?auj nodrošin?t vienl?dz?gu attieksmi starp saimniecisk?s darb?bas veic?jiem, kuri maks? nat?r?, un tiem, kuri maks? naud?.

43 Komisija savukārt uzskata, ka, ja ar nodokli apliekamais darījums ir veikts, iepriekš pret saņemot piegādātās preces vai sniegtos pakalpojumus, par attiecīgo darījumu maksājams 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, bēzi veido šaj 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 (šaj 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 šaj 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 piegādi un pakalpojumu sniegšanu pircējiem vai saņēmējiem, ar ko pastāv īmenes saites vai citas ciešas personiskas saites, vadības, pašuma, dalības, finanšu vai juridiskas saites, kā tās definējusi attiecīgā dalībvalsts, ir atvērta tirgus vērtība.

47 Taču šaj tiesību normā paredzētie piemērošanas nosacījumi ir izsmeoši, un tādējādi valsts tiesību aktos, pamatojoties uz šo pašu tiesību normu, nevar paredzēt, ka nodokļa bāze ir darījuma parastā vērtība gadījumos, kas nav šaj tiesību normā paredzētie gadījumi (2012. gada 26. aprīlī a spriedums apvienotajās lietās C-621/10 un C-129/11 *Balkan and Sea Properties*, 51. punkts).

48 Šaj lietā no līguma sniegt prejudiciālu nolikumu 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 tādā 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, vērsties pret valsti, kā arī tad, ja valsts nav direktīvu noteiktajos

termiņos transponējusi valsts tiesību 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 lūmusi, 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 lūmusi par PVN direktīvas 73. pantu (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Balkan and Sea Properties*, 61. punkts).

53 Turklāt ir jākonstatē, ka PVN direktīvas 65. panta precīzi un bez nosacījumiem ir noteikti apstākļi, kuros PVN kļūst iekasājams pirms preču piegādes vai pakalpojumu sniegšanas, un summas apmērs, par kuru tas ir iekasājams. 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 tiesāšanas izdevumiem

55 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas 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 apbēves tiesības, kas uzbūvēšanai kā atlīdzība par atsevišķu šajā kā atrodos nekustamu lietu uzbūvēšanu, kuras minētā sabiedrība ir uzņēmies nodot kā gatavas ekspluatācijā personām, kuras ir nodibinājušas šīs apbēves tiesības, tiem pretrunā nav tas, ka PVN par šiem būvniecības pakalpojumiem kļūst iekasājams no brīža, kad ir nodibinātas apbēves tiesības, proti, pirms šo pakalpojumu sniegšanas izpildes, ja šo tiesību nodibināšanas brīdī visi pakalpojumu sniegšanai nepieciešamie raksturīgie elementi jau ir zināmi un tādējādi it paši 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]

* Tiesved?bas valoda – bulg?ru.