

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. balandžio 26 d.(*)

„PVM – Direktyva 2006/112/EB – 73 straipsnis ir 80 straipsnio 1 dalis – Nekilnojamojo turto pardavimas tarp susijusių bendrovių – Sandorio vertė – Nacionalinių teisės aktai, kuriuose numatyta, kad sudarant sandorius tarp susijusių asmenų apmokestinamoji vertė PVM atžvilgiu yra sandorio rinkos kaina“

Sujungtose bylose C-621/10 ir C-129/11

dėl *Administrativen sad Varna* (Bulgarija) 2010 m. gruodžio 17 d. ir 2011 m. kovo 1 d. nutartimis, kurias Teisingumo Teismas gavo atitinkamai 2010 m. gruodžio 29 d. ir 2011 m. kovo 14 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

Balkan and Sea Properties ADSITS (C-621/10),

Prova Invest OOD (C-129/11)

prieš

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues (pranešėjas), teisėjai U. Løhmus, A. Rosas, A. Arabadjiev ir C. G. Fernlund,

generalinį advokatą E. Sharpston,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos T. Ivanov ir E. Petanova (C-621/10),
- Europos Komisijos, atstovaujamos S. Petrova ir L. Lozano Palacios (C-621/10) bei pastarosios ir V. Savov (C-129/11),

susipažinęs su 2012 m. sausio 26 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą susiję su 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, p. 1; toliau – PVM direktyva) 80 straipsnio 1 dalies išaiškinimu.

2 Šie prašymai pateikti nagrinėjant atitinkamai *Balkan and Sea Properties ADSITS* (toliau – *Balkan and Sea Properties*) bei *Provadinvest OOD* (toliau – *Provadinvest*) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“* – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Varnos miesto „Skund“ ir vykdymo administravimo“ direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros Centrinės valdybos direktorius, toliau – *Direktor*) ginant dėl tikslinamojo pranešimo apie mokėtiną mokestį, kuriuo joms atsisakyta suteikti teisė sumokėti pirkimo pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) atskaitą.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Remiantis PVM direktyvos 3 konstatuojamąja dalimi, „siekiant užtikrinti geresnio reglamentavimo principą atitinkant aišką ir racionalų nuostatą išdėstymą, tikslinga direktyvą [1977 m. gegužės 17 d. Šeštoji Tarybos direktyva 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių statymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas (OL L 145, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23)] išdėstyti nauja struktūros ir formulavimo redakcija, nors iš esmės tai nereikš esminio galiojančios teisės akto pakeitimą. <...>“.

4 Tos pačios direktyvos 26 konstatuojamojoje dalyje nurodyta, kad „siekiant išvengti mokestinių pajamų netekimo, kai mokestiną naudą tikslu pasinaudojama susijusiais asmenimis, konkrečiomis aplinkybėmis valstyboms narėms turėtų būti sudaryta galimybė įsikišti sprendžiant klausimus dėl prekių tiekimo ar paslaugų teikimo apmokestinamosios vertės nustatymo ir prekių įsigijimo Bendrijos viduje, susijusio su tokia tiekimo ir gavimo kategorija“.

5 Šios direktyvos 12 straipsnyje nurodyta:

„1. Valstybės narės apmokestinamuoju asmeniu gali laikyti bet kurį asmenį, kuris retkarčiais vykdo su 9 straipsnio 1 dalies antroje pastraipoje nurodyta veikla susijusį sandorį, ypač kurį nors iš šių sandorių:

- a) pastato ar pastato dalių ir žemės, ant kurios jis pastatytas, tiekimą iki pirmo pastato panaudojimo;
- b) žemės statybai tiekimą.

2. Taikant 1 dalies a punktą, „pastatas“ – bet koks žemėje įtvirtintas statinys.

Valstybės narės gali nustatyti 1 dalies a punkte nurodyto kriterijaus taikymo pastatų pertvarkymui išsamias taisykles ir apibrėžti, ką reiškia sąvoka „žemė, ant kurios stovi pastatas“.

Valstybės narės gali taikyti ne tik pastato pirmo panaudojimo, bet ir kitus kriterijus, pavyzdžiui, laikotarpio nuo pastato užbaigimo iki jo pirmo tiekimo dienos arba laikotarpio nuo pastato pirmo panaudojimo iki jo vėlesnio tiekimo dienos, jei pirmu atveju laikotarpis ne ilgesnis kaip penkeri metai, o antru atveju – ne ilgesnis kaip dveji metai.

3. Taikant 1 dalies b punktą, „žemės statybai“ – neparuošta ar paruošta žemė, kaip ją apibrėžia valstybės narės.

6 PVM direktyvos 73 straipsnyje numatyta, kad „prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigijančio

asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“

7 Šios direktyvos 80 straipsnyje nustatyta:

„1. Siekiamos užkirsti kelią mokesčių slėpimui ar vengimui, valstybės narės toliau nurodytais atvejais gali imtis priemonių, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, atliekamo dalyvaujant šeimos nariams ar susijusiam su kitais artimais asmeniniais ryšiais, valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais ryšiais, kaip apibrėžė valstybės narės, apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina:

a) jeigu atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą, o prekes ar paslaugas gaunantis asmuo neturi teisės į viso PVM atskaitą pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius;

b) jeigu atlygis yra mažesnis už atviros rinkos kainą, o prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas neturi teisės į viso PVM atskaitą pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius ir prekių tiekimas ar paslaugų teikimas neapmokestinamas pagal 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377 straipsnius, 378 straipsnio 2 dalį, 379 straipsnio 2 dalį ar 380–390 straipsnius;

c) jeigu atlygis yra didesnis už atviros rinkos kainą, o prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas neturi teisės į viso PVM atskaitą pagal 167–171 ir 173–177 straipsnius.

Taikant pirmą pastraipą teisiniai ryšiai gali apimti darbdavio ir darbuotojo, darbuotojo šeimos ar artimai susijusį su darbuotoju kitą asmenį santykius.

2. Kai valstybės narės pasinaudoja 1 dalyje numatyta galimybe, jos gali apibrėžti prekių tiekėjų, paslaugų teikėjų, įsigyjančių asmenų ir gavėjų kategorijas, kurioms taikomos tos priemonės.

3. Valstybės narės informuoja PVM komitetą apie nacionalinės teisės priemones, patvirtintas pagal 1 dalį, jei jos nėra priemonės, kurias Taryba anksčiau leido taikyti iki 2006 m. rugpjūčio 13 d. laikantis Direktyvos 77/388/EEB 27 straipsnio 1–4 dalių ir kurios toliau taikomos pagal šio straipsnio 1 dalį.“

8 Pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j ir k punktus sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM:

„j) pastatų ar jų dalių ir žemės, ant kurios jie pastatyti, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies a punkte nurodytą tiekimą;

k) žemės, kuri nėra užstatyta, tiekimas, išskyrus 12 straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos žemės statybai tiekimą.“

9 Šios direktyvos 273 straipsnyje numatyta:

„Valstybės narės gali nustatyti kitas prievoles, kurias jos laiko būtinais siekiant užtikrinti, kad būtų tinkamai renkamas PVM ir užkertamas kelias sukčiavimui, atsižvelgdamos į reikalavimų vienodai traktuoti apmokestinamųjų asmenų vykdomus nacionalinius sandorius ir sandorius tarp valstybių narių, tačiau dėl šių prievolių prekyboje tarp valstybių narių neturi atsirasti su sienų kirtimu susijusių formalumų.

Pirmoje pastraipoje nustatyta galimybė negali būti naudojama nustatant papildomas su sąskaitų faktūrų išrašymu susijusias prievoles, be to, kurios nustatytos 3 skyriuje.“

Nacionalinė teisė

10 Pridėtinasis vertės mokestis įstatymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūtio 4 d.; toliau – ZDDS) 12 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Apmokestinamasis sandoris – bet koks prekės tiekimas ar paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal 6 ir 9 straipsnį, kai į šalies teritorijoje atlieka pagal šį įstatymą apmokestinamasis asmuo, taip pat bet koks apmokestinamojo asmens atliekamas sandoris, kuriam taikomas nulinis mokestis tarifas, jei šiame įstatyme nenustatyta kitaip.“

11 ZDDS 27 straipsnio 3 dalies 1 punkte numatyta, kad susijusių asmenų sudaromų sandorių apmokestinamoji vertė yra rinkos kaina.

12 Pagal ZDDS 45 straipsnio 1 dalį „nuosavybės teisės į žemės sklypą perleidimas ar atskirų daiktinių teisių į žemės sklypą suteikimas ar perleidimas, taip pat jo finansinė nuoma ar nuoma yra neapmokestinami sandoriai“.

13 Šiame 45 straipsnio 5 dalies 2 punkte nurodyta, kad „1 dalis netaikoma nuosavybės ar kitų daiktinių teisių įrenginius, mechanizmus, reikmenis ir statinius, kurie tvirtai pritvirtinti prie žemės arba įrengti po žeme, perleidimui arba šių objektų nuomai“.

14 ZDDS 67 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „mokesčio suma apskaičiuojama apmokestinamųjų vertė dauginant iš mokesčio tarifo“.

15 ZDDS 70 straipsnio 5 dalį „neteisingai apskaičiuoto mokesčio atveju teisė į atskaitę nesuteikiama“.

16 Mokestiniai ir socialinės apsaugos procedūrų kodekso (*Danachno-osiguritelnia protsesualen kodeks*, DV, Nr. 105, 2005 m. gruodžio 29 d.) papildomų nuostatų 1 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad „susijusiais asmenimis“ laikomi:

- a) sutuoktiniai, tiesiosios linijos giminaičiai, šoninės linijos giminaičiai iki trečiojo laipsnio; svainiai iki antrojo laipsnio, o dėl 123 straipsnio 1 dalies 2 punkto taikymo tikslas – jeigu jie veda bendrą ūkį;
- b) darbdavys ir darbuotojas;
- c) įmonės dalyviai;
- d) subjektai, kurių vienas dalyvauja valdant kitą arba jo dukterinę bendrovę;
- e) subjektai, kuriuos valdant ar prižiūrint dalyvauja tas pats asmuo, įskaitant atvejį, kai fizinis asmuo atstovauja kitam asmeniui;
- f) bendrovė ir asmuo, turintis daugiau nei 5 % balsavimo teisę suteikiančią bendrovės kapitalo dalį ar akciją;
- g) subjektai, kurių vienas kontroliuoja kitą;
- h) subjektai, kurių veiklą kontroliuoja trečias asmuo arba jo dukterinė bendrovė;
- i) subjektai, kartu kontroliuojantys trečiąjį asmenį ar jo dukterinę bendrovę;

j) subjektai, kuri? vienas yra kito prekybos atstovas;

k) asmenys, kuri? vienas padovanojo turt? kitam;

l) subjektai, tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvaujantys valdant kit? subjekt? ar subjektus, juos kontroliuojant ar valdant kapital?, ir tod?l galintys tarpusavyje susitarti d?l nuo ?prast? nukrypstan?i? s?lyg?.

17 Pagal ši? papildom? nuostat? 1 straipsnio 4 dal? „kontrol? vykdoma“, kai kontroliuojantis asmuo:

„a) tiesiogiai, netiesiogiai ar susitar?s su kitu asmeniu turi daugiau nei pus? vis? bals? kito subjekto visuotiniame akcinink? (pajinink?) susirinkime; arba

b) gali tiesiogiai ar netiesiogiai skirti daugiau nei pus? kito subjekto valdymo ar prieži?ros organo nari?; arba

c) pagal ?status ar sutart? gali vadovauti kito subjekto veiklai, ?skaitant per dukterin? bendrov? arba kartu su ja; arba

d) kaip bendrov?s akcininkas ar pajininkas pagal susitarim? su kitais bendrov?s pajininkais ar akcininkais savarankiškai kontroliuoja daugiau nei pus? bals? visuotiniame susirinkime; arba

e) kitokiu pagrindu gali daryti lemiam? ?tak? sprendimams d?l bendrov?s veiklos.“

Pagrindin?s bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C?621/10

18 *Balkan and Sea Properties* yra akcin? bendrov?, kuri užsiima l?š?, gaut? išleidžiant nekilnojamojo turto vertybinius popierius, investavimu.

19 Notaro patvirtintomis sutartimis *Balkan and Sea Properties* 2009 m. kovo m?n. iš bendrov?s *Ravda tur EOOD* ?sigijo nekilnojamojo turto už bendr? 21 318 852 BGN sum?. Ši? bendrov? valdo *Holding Varna AD*, kuri pati turi 27,98 % *Balkan and Sea Properties* akcij?.

20 Sudarius galutin? sutart? ir išrašius galutines s?skaitas fakt?ras PVM buvo atskaitytas.

21 Kadangi nacionalin?s teis?s aktuose numatyta, kad pardavimo tarp susijusi? asmen? atveju apmokestinamoji vert? yra turto rinkos kaina, buvo užsakytos dvi ekspertiz?s: vien? užsak? *Balkan and Sea Properties*, o kit? – mokes?i? administratorius. Pastarasis nusprend?, kad turto rinkos kaina yra mažesn? nei faktin? pardavimo kaina, nes ?vertinta 21 216 300 BGN.

22 Tada mokes?i? administratorius nusprend?, kad nuo didesn?s kainos nei turto rinkos kaina apskai?iuotas PVM yra neteis?tai s?skaitoje fakt?roje nurodytas mokestis, kuris negali b?ti atskaitytas, tod?l *Balkan and Sea Properties* 2009 m. liepos m?n. mokestiniu laikotarpiu netur?jo teis?s atskaityti sumok?to pirkimo PVM nuo skirtumo tarp šios rinkos kainos ir aptariamo turto faktin?s pardavimo kainos.

23 D?l tikslinamojo pranešimo apie mok?tin? mokest? pateiktas administracinis skundas *Direktor*. Šis patvirtino atsisakym? leisti atskaityti PVM.

24 *Balkan and Sea Properties* pateik? skund? *Administrativen sad Varna* (Varnos administracinis teismas).

25 Ši bendrov?, be kita ko, tvirtina, kad ZDDS nuostatos neatitinka PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalies, ir prašo ši? S?jungos teis?s nuostat? taikyti tiesiogiai.

26 Šiomis aplinkyb?mis *Administrativen sad Varna* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM] direktyvos 80 straipsnio 1 dalies c punkt? reikia aiškinti taip, kad jeigu tiekiant prekes tarp susijusi? asmen? atlygis yra didesnis už rinkos kain?, apmokestinamoji vert? yra sandorio [rinkos] kaina tik tada, jei tiek?jas neturi teis?s atskaityti vis? PVM, sumok?t? perkant / parduodant tiekiamas prekes?

2. Ar [PVM] direktyvos 80 straipsnio 1 dalies c punkt? reikia aiškinti taip, kad jeigu tiek?jas ar teik?jas pasinaudojo teise atskaityti vis? PVM, sumok?t? už prekes ir paslaugas, kurios v?liau tarp susijusi? asmen? tiekiamos ar teikiamos didesne nei [rinkos] kaina, ir ši teis? ? atskait? nebuvo koreguojama pagal direktyvos 173–177 straipsnius, valstyb? nar? negali numatyti priemoni?, pagal kurias apmokestinamoji vert? yra tik [rinkos] kaina?

3. Ar [PVM] direktyvos 80 straipsnio 1 dalyje nurodyti visi atvejai, kuriais valstyb? nar? gali imtis priemoni?, pagal kurias apmokestinamoji vert? yra sandorio [rinkos] kaina?

4. Ar nacionalin?s teis?s nuostat?, kaip antai ZDDS 27 straipsnio 3 dalies 1 punkt?, galima taikyti kitokiomis aplinkyb?mis nei nurodytos [PVM] direktyvos 80 straipsnio 1 dalies a, b ir c punktuose?

5. Ar tokiu atveju, kaip nagrin?jamasis, [PVM] direktyvos 80 straipsnio 1 dalies c punkto nuostata veikia tiesiogiai ir nacionalinis teismas gali j? taikyti tiesiogiai?“

Byla C?129/11

27 *ProvaInvest* yra ribotos atsakomyb?s bendrov?, kurios pagrindin? veikla – žem?s ?kio paskirties sklyp? ir polietileno pl?vele dengtiems šiltnamiams naudojam? plieno konstrukcij? nuoma.

28 Notaro patvirtintomis sutartimis ši bendrov? 2009 m. birželio mėn. pardav? du sklypus, skirtus šiltnamiams eksploatuoti, vienam iš savo akcinink? ir vien? sklyp? – savo atstovui. Šie žem?s sklypai parduoti su juose pastatytomis polietileno pl?vele dengtomis konstrukcijomis ir visais pagerinimais bei daugiame?iais augalais, o kaina už kiekvien? sklyp? – 25 000 BGN.

29 *ProvaInvest* už šiuos pardavimo sandorius išraš? s?skaitas fakt?ras be PVM.

30 Mokes?i? administratorius nusprend?, kad nekilnojamojo turto pardavimo sandoriai ap?m? neapmokestinam? PVM žem?s sklyp? tiekim?, ta?iau taip pat apmokestinam? ?rengini?, pagerinim? ir daugiame?i? augal? tiekim?.

31 Kadangi nagrin?jami pardavimo sandoriai yra pardavimas tarp susijusi? asmen?, pagal nacionalin?s teis?s aktus apmokestinamoji vert? PVM atžvilgiu yra vertintojo nustatyta rinkos kaina. Jo vertinimu bendra tik polietileno pl?vele dengt? konstrukcij? trijuose sklypuose rinkos kaina yra 392 700 BGN, t. y. didesn? suma, nei faktiškai sumok?tas atlygis.

32 Mokes?i? administratorius pri?m? tikslinam?j? pranešim? apie mok?tin? mokest? už 2009

m. birželio mėn. mokestinį laikotarpį. Dėl šio pranešimo pateiktas administracinis skundas *Direktor*, kuris patvirtino *Prova* invest nurodytą sumokėti PVM sumą.

33 *Prova* invest pateiktą skundą *Administrativen sad Varna*.

34 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad aptariamą žemės ūkio paskirties sklypą pardavimas yra neapmokestinamas tiekimas pagal ZDDS 45 straipsnio 1 dalį ir kad šiuose sklypuose pastatytą įrenginį pardavimas yra apmokestinamas tiekimas, nes jie patenka į to paties straipsnio 5 dalies 2 punkte nurodytas išimtis.

35 Šiomis aplinkybėmis *Administrativen sad Varna* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM] direktyvos 80 straipsnio 1 dalies a ir b punktus reikia aiškinti taip, kad jeigu tiekiant prekes tarp susijusių asmenų atlygis yra mažesnis už rinkos kainą, apmokestinamoji vertė yra sandorio [rinkos] kaina tik tada, jei tiekėjas arba pirkėjas neturi teisės atskaityti visų pirkimo PVM, sumokėtų perkant ir (arba) gaminant tiekiamas prekes?

2. Ar [PVM] direktyvos 80 straipsnio 1 dalies a ir b punktus reikia aiškinti taip, kad jeigu tiekėjas ar teikėjas pasinaudojo teise atskaityti visų pirkimo PVM už prekes ir paslaugas, kurios vėliau tarp susijusių asmenų tiekiamos ar teikiamos mažesne nei [rinkos] kaina, ir ši teisė į pirkimo PVM atskaitą nebuvo koreguojama pagal [šios] direktyvos 173–177 straipsnius, o tiekimas nėra neapmokestinamas pagal [šios] direktyvos 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377 straipsnius, 378 straipsnio 2 dalį, 379 straipsnio 2 dalį ar pagal 380–390 straipsnius, valstybės narės negali numatyti priemonių, pagal kurias apmokestinamoji vertė yra tik rinkos kaina?

3. Ar [PVM] direktyvos 80 straipsnio 1 dalies a ir b punktus reikia aiškinti taip, kad jeigu pirkėjas pasinaudojo teise atskaityti visų pirkimo PVM už prekes ir paslaugas, kurios vėliau tarp susijusių asmenų tiekiamos ar teikiamos mažesne nei [rinkos] kaina, ir ši teisė į pirkimo PVM atskaitą nebuvo koreguojama pagal direktyvos 173–177 straipsnius, valstybės narės negali numatyti priemonių, pagal kurias apmokestinamoji vertė yra tik rinkos kaina?

4. Ar [PVM] direktyvos 80 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose nurodyti visi atvejai, kuriais valstybės narės gali imtis priemonių, pagal kurias apmokestinamoji vertė yra sandorio [rinkos] kaina?

5. Ar nacionalinės teisės nuostatų, kaip antai ZDDS 27 straipsnio 3 dalies 1 punktą, galima taikyti kitais atvejais nei nurodyti [PVM] direktyvos 80 straipsnio 1 dalies a, b ir c punktuose?

6. Ar tokiu atveju, kaip nagrinėjamas, [PVM] direktyvos 80 straipsnio 1 dalies a ir b punktai veikia tiesiogiai ir nacionalinis teismas gali juos taikyti tiesiogiai?“

36 2011 m. liepos 13 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi dvi bylos C-621/10 ir C-129/11 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma žodinio proceso dalis ir priimtas sprendimas.

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

37 Byloje C-129/11 prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad siekiant nuspręsti dėl tikslinamojo pranešimo apie mokėtiną mokestį, kuris yra pagrindinis bylos dalykas, teisėtumo būtina nustatyti, be mokėtinio mokesčio sumos, ar vykdytos sąlygos, kurioms esant žemės ūkio paskirties sklypą ir juose pastatytą įrenginį pardavimo sandoriai gali būti apmokestinami PVM.

38 Šiuo tikslu reikia ?vertinti, ar šioje byloje aptariam? konstrukcij?, t. y. polietileno pl?vele dengt? šiltnami? ir žem?s, ant kurios jie pastatyti, tiekimai neapmokestinami PVM pagal PVM direktyvos 135 straipsn?. Atsakymas ? š? klausim? priklauso nuo to, ar šios konstrukcijos gali b?ti laikomos „pastatais“, kaip tai suprantama pagal tos pa?ios direktyvos 12 straipsnio 2 dalies pirm? pastraip?.

39 Jei b?t? atsakyta teigiamai ir jei šio turto tiekimai gali b?ti laikomi tiekimais iki pirmo pastato panaudojimo, b?t? kalbama apie apmokestinam?j? sandor?, o priešingu atveju sandoris turi b?ti neapmokestinamas PVM pagal šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies j punkt?, atsižvelgiant ? galim? teis? pasirinkti apmokestinti.

40 Jei šios konstrukcijos ir žem?, ant kurios jos pastatytos, negali b?ti laikomos „pastatais“, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 2 dalies pirm? pastraip?, reikt? atskirti, ar kalbama apie atskirus žem?s sklyp? ir kit? element? tiekimus, ar apie vien? sandor?, kur? iš esm?s sudaro sklyp? tiekimas (šiuo klausimu žr. 2009 m. lapkri?io 19 d. Sprendimo *Don Bosco Onroerend Goed*, C?461/08, Rink. p. I?11079, 35–38 punktus). Be to, reikt? patikrinti, ar aptariam? žem?s sklypai patenka ? „žem?s statybai“ s?vok?, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 12 straipsnio 3 dal?. Jei taip yra, tiekimai b?t? apmokestinami. Priešingu atveju tiekimai neapmokestinami PVM pagal šios direktyvos 135 straipsnio 1 dalies k punkt?, atsižvelgiant ? galim? teis? pasirinkti apmokestinti.

41 Toks faktini? aplinkybi? vertinimas vykstant procesui pagal SESV 267 straipsn? priklauso prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo kompetencijai (šiuo klausimu žr. 1978 m. kovo 16 d. Sprendimo *Oehlschl?ger*, 104/77, Rink. p. 791, 4 punkt?; 1994 m. birželio 2 d. Sprendimo *AC-ATEL Electronics Vertriebs*, C?30/93, Rink. p. I?2305, 16 ir 17 punktus; taip pat 2000 m. birželio 22 d. Sprendimo *Fornasar ir kt.*, C?318/98, Rink. p. I?4785, 31 ir 32 punktus).

D?l pirmojo–ketvirtojo klausim? byloje C?621/10 ir pirmojo–penktojo klausim? byloje C?129/11

42 Šiais klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dal? reikia aiškinti taip, kad joje nurodytas s?lyg? s?rašas yra baigtinis, ar kad leidžiama sandorio tarp susijusi? asmen? apmokestinam?ja verte laikyti rinkos kain? kitais atvejais nei aiškiai numatyti šioje nuostatoje, be kita ko, kai apmokestinamasis asmuo turi teis? visiškai atskaityti mokest?.

43 Pagal PVM direktyvos 73 straipsnyje nurodyt? bendr?j? nuostat? už atlyg? tiekiamos prek?s ar teikiamos paslaugos apmokestinam?j? vert? sudaro apmokestinamojo asmens už jas faktiškai gautas atlygis. Šis atlygis yra subjektyvi vert?, t. y. iš tikr?j? gauta, o ne objektyviais kriterijais nustatyta vert? (šiuo klausimu žr. 1981 m. vasario 5 d. Sprendimo *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Rink. p. 445, 13 punkt?; 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C?412/03, Rink. p. I?743, 21 punkt? ir 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Campsa Estaciones de Servicio*, C?285/10, Rink. p. I?5059, 28 punkt?).

44 Šios direktyvos 73 straipsnyje ?tvirtintas pagrindinis principas, d?l kurio mokesi? administratorius negali gauti didesn?s PVM sumos, nei gavo apmokestinamasis asmuo (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C?330/95, Rink. p. I?3801, 15 punkt?).

45 Tam tikrais atvejais apmokestinamąja verte leidžiant laikyti sandorio rinkos kainą PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalimi nustatyta bendros taisyklės, numatytos šios direktyvos 73 straipsnyje, išimtis, kuri, kaip tokia, turi būti aiškinama griežtai (žr. 2007 m. birželio 21 d. Sprendimo *Ludwig*, C-453/05, Rink. p. I-5083, 21 punktą ir 2011 m. kovo 3 d. Sprendimo *Komisija prieš Nyderlandus*, C-41/09, Rink. p. I-831, 58 punktą ir nurodytą teismo praktiką).

46 Primintina, kad pagal PVM direktyvos 26 konstatuojamąjį dalį šios direktyvos 80 straipsnio 1 dalimi siekiama užkirsti kelią sukaviimui ar mokesčio vengimui.

47 Tačiau, kaip išvados 30 punkte pažymėjo generalinio advokato, kai prekės tiekiamos ar paslaugos teikiamos dirbtinai sumažinta ar padidinta kaina tarp šalių, kurios turi teisę visiškai atskaityti PVM, šiame etape negali būti sukaviimo ar mokesčio vengimo. Tik kai prekybos grandinė baigiasi galutiniu vartotoju, arba „mišraus“ apmokestinamojo asmens, kuris turi teisę proporcingai atskaitę, atveju dėl dirbtinai sumažintos ar padidintos kainos gali būti netenkama mokesčių pajamų.

48 Todėl tik kai su sandoriu susijęs asmuo neturi teisės visiškai atskaityti mokesčio, yra sukaviimo ar mokesčio vengimo pavojus, kuriam užkirsti kelią valstybės narės leidžiama pagal šios direktyvos 80 straipsnio 1 dalį.

49 Toks teiginys neturi jokios valstybių narių galimybei nustatyti kitas pareigas siekiant išvengti sukaviimo, remiantis PVM direktyvos 273 straipsniu ir laikantis jame numatytą sąlygą.

50 Šis aiškinimas patvirtinamas Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos 2006 m. liepos 24 d. Tarybos direktyva 2006/69/EB (OL L 221, p. 9), 11 straipsnio A skirsnio 6 dalies redakcija, kurios nuostatos iš esmės pakartotos PVM direktyvos (žr. jos 3 konstatuojamąjį dalį) 80 straipsnio 1 dalyje, pagal kurią numatyta išimtis „taikoma tik tokiomis aplinkybėmis“.

51 Remiantis tuo, kas išdėstyta, PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalyje nustatytas taikymo sąlygų sąrašas yra baigtinis, todėl remiantis šia nuostata nacionalinės teisės aktuose negali būti numatyta, kad apmokestinamoji vertė yra sandorio rinkos kaina kitais atvejais nei nurodyti šioje nuostatoje, be kita ko, kai paslaugų teikėjas, prekų tiekėjas ar pirkėjas turi teisę visiškai atskaityti PVM.

52 Todėl pirmąjį–ketvirtąjį klausimus byloje C-621/10 ir pirmąjį–penktąjį klausimus byloje C-129/11 reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad joje nurodytą taikymo sąlygų sąrašas yra baigtinis, todėl remiantis šia nuostata nacionalinės teisės aktuose negali būti numatyta, kad apmokestinamoji vertė yra sandorio rinkos kaina kitais atvejais nei nurodyti šioje nuostatoje, be kita ko, kai apmokestinamasis asmuo turi teisę visiškai atskaityti PVM, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Dėl penktojo klausimo byloje C-621/10 ir šeštojo klausimo byloje C-129/11

53 Šiais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalis veikia tiesiogiai ir ar todėl nacionalinis teismas pagrindinėse bylose jį gali taikyti tiesiogiai.

54 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tiek, kiek jam leidžia pagal nacionalinę teisę suteikta diskrecija, turi aiškinti ir taikyti vidaus teisės nuostatą pagal Sąjungos teisės reikalavimus, o jeigu toks aiškinimas neįmanomas, netaikyti jokios šiems reikalavimams prieštaraujančios vidaus teisės nuostatos (šiuo klausimu žr. 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Frigerio Luigi & C.*, C-357/06, Rink. p. I-12311, 28 punktą ir 2010 m. birželio 10 d. Sprendimo *Bruno ir kt.*

, C?395/08 ir C?396/08, Rink. p. I?5119, 74 punkt?).

55 Kaip konstatuota šio sprendimo 42–51 punktuose, PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalimi leidžiama nukrypti nuo bendros taisyklės, nustatytos šios direktyvos 73 straipsnyje, tik joje nurodytais atvejais.

56 Pagal nusistovėjusi? Teisingumo Teismo praktik? visais atvejais, kai direktyvos nuostatos j? turinio atžvilgiu yra bes?lygin?s ir pakankamai aiškios, privat?s asmenys nacionaliniuose teismuose gali jomis remtis valstyb?s atžvilgiu, jeigu ji laiku neperk?l? šios direktyvos ? nacionalin? teis? arba perk?l? j? klaidingai (žr. 2008 m. liepos 17 d. Sprendimo *Flughafen Köln prieš Bonn*, C?226/07, Rink. p. I?5999, 23 punkt? ir 2011 m. kovo 3 d. Sprendimo *Auto Nikolovi*, C?203/10, Rink. p. I?1083, 61 punkt?).

57 Be to, remiantis Teisingumo Teismo praktika, aplinkyb?, kad direktyvos nuostata valstyb?ms nar?ms suteikiama pasirinkimo teis?, neb?tinai reiškia, jog taip asmenims suteikt? teisi? turinys negali b?ti pakankamai aiškiai apibr?žtas remiantis vien šios direktyvos nuostatomis (žr. min?to Sprendimo *Flughafen Köln prieš Bonn* 30 punkt? ir 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Cobelfret*, C?138/07, Rink. p. I?731, 61 punkt?).

58 PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalyje nedviprasmiškai ir išsamiai nustatytos s?lygos, kuriomis valstyb? nar? savo teis?s aktuose gali numatyti galimyb? koreguoti sandorio tarp susijusi? asmen? apmokestinam?j? vert?.

59 Kadangi taip yra, jei pagrindin?je byloje nagrin?jami sandoriai, kurie patenka ? ZDDS 27 straipsnio 3 dalies taikymo srit?, atitinka vien? ar kit? atvej?, numatyt? šio 80 straipsnio 1 dalyje, atitinkama valstyb? nar? turi b?ti laikoma pasinaudojusia toje pa?ioje 1 dalyje numatyta galimybe.

60 Priešingai, jei šie sandoriai neatitinka PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalyje nurodyt? atvej?, š? straipsn? reikia aiškinti kaip bendrov?ms, kaip antai ieškov?s pagrindin?se bylose, suteikiant? teis? juo remtis tiesiogiai siekiant prieštarauti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teisme b?t? taikomos jam prieštaraujan?ios vidaus teis?s nuostatos (pagal analogij? žr. min?to Sprendimo *Flughafen Köln prieš Bonn* 33 punkt?). Šiuo atveju, jeigu aiškinti taikytinas ZDDS nuostatas pagal šios direktyvos 80 straipsnio 1 dal? pasirodyt? ne?manoma, nacionalinis teismas tur?t? netaikyti ši? nuostat?, kiek jos nesuderinamos su šio 80 straipsnio 1 dalimi.

61 Tai reiškia, jog b?t? taikomas PVM direktyvos 73 straipsnis siekiant nustatyti, atsižvelgiant ? šioje direktyvoje numatytas nukrypti leidžian?ias nuostatas, kad pagrindin?se bylose nagrin?jam? sandori? apmokestinamoji vert? yra faktiškai gautas atlygis. Kaip Teisingumo Teismas yra nusprend?s d?l Šeštosios direktyvos 77/388, iš dalies pakeistos direktyva 2006/69/EB, 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkto (dabar – PVM direktyvos 73 straipsnis), ši nuostata veikia tiesiogiai (šiuo klausimu žr. 1995 m. liepos 6 d. Sprendimo *BP Soupergaz*, C?62/93, Rink. p. I?1883, 34–36 punktus ir 2002 m. liepos 11 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C?62/00, Rink. p. I?6325, 47 punkt?).

62 Tod?l ? penkt?j? klausim? byloje C?621/10 ir ? šešt?j? klausim? byloje C?129/11 reikia atsakyti taip, kad tokiomis aplinkyb?mis, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?se bylose, PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalimi suinteresuotosioms bendrov?ms suteikiama teis? ja remtis tiesiogiai siekiant prieštarauti, kad b?t? taikomos su šia nuostata nesuderinamos nacionalin?s nuostatos. Nesant galimyb?s vidaus teis?s akt? aiškinti pagal šio 80 straipsnio 1 dal?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi netaikyti bet kokios jai prieštaraujan?ios ši? teis?s akt? nuostatos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

63 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

- 1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 80 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad joje nurodytą taikymo sąlygą sąrašas yra baigtinis, todėl remiantis šia nuostata nacionalinės teisės aktuose negali būti numatyta, kad apmokestinamoji vertė yra sandorio rinkos kaina kitais atvejais nei nurodyti šioje nuostatoje, be kita ko, kai apmokestinamasis asmuo turi teisę visiškai atskaityti pridėtinės vertės mokestį, o tai turi patikrinti nacionalinis teismas.**
- 2. Tokiomis aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėse bylose, Direktyvos 2006/112 80 straipsnio 1 dalimi suinteresuotosioms bendrovėms suteikiama teisė ja remtis tiesiogiai siekiant prieštarauti, kad būtų taikomos su šia nuostata nesuderinamos nacionalinės nuostatos. Nesant galimybių vidaus teisės aktų aiškinti pagal šio 80 straipsnio 1 dalį, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas turi netaikyti bet kokios jai prieštaraujančios šios teisės aktų nuostatos.**

Parašai.

* Proceso kalba: bulgarų.