

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. gruodžio 19 d.(\*)

„PVM – Direktyva 2006/112/EB – 63, 65, 73 ir 80 straipsniai – Užstatymo teisė, fizinių asmenų suteikta bendrovei už šios bendrovės minėtiems fiziniams asmenims teikiamas statybos paslaugas – Mainų sutartis – PVM už statybos paslaugas – Apmokestinimo momentas – Prievolė apskaituoti mokesčius – Išankstinis viso atlygio sumokėjimas – Išankstinis mokėjimas – Sandorio, jei atlygą sudaro prekės ar paslaugos, apmokestinamoji vertė – Tiesioginis veikimas“

Byloje C-549/11

dėl *Varhoven administrativen sad* (Bulgarija) 2011 m. spalio 27 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2011 m. lapkričio 2 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

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

prieš

**Orfey Bulgaria EOOD**

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro aštuntosios kolegijos pirmininko pareigas einanti C. Toader, teisėjai A. Prechal ir E. Jarašiūnas (pranešėjas)

generalinis advokatas N. Wahl,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite*, atstovaujamo I. Andonova,

– Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos T. Ivanov ir E. Petranova,

– Europos Komisijos, atstovaujamos L. Lozano Palacios ir V. Savov,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

**Sprendimas**

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs 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) 63, 65, 73 ir 80 straipsni? ai?kinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – grad Burgas pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite* (Burgaso miesto „Skund? ir vykdymo administravimo“ direkcijos prie Nacionalin?s pajam? agent?ros Centrin?s valdybos direktorius, toliau – Direktorius) ir *Orfey Balgaria EOOD* (toliau – Orfey) gin?? d?l tikslinamojo pranešimo apie mok?tin? mokest?, kuriuo nurodyta papildomai sumok?ti prid?tin?s vert?s mokest? (toliau – PVM).

## **Teisinis pagrindas**

### *S?jungos teis?*

3 PVM direktyvos 62 straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje:

1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada ?vykdomos prievolei apskai?iuoti PVM atsirasti b?tinos teisin?s s?lygos;

2) Prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda tada, kai mokes?io institucija ?gyja teis? pagal tuo metu galiojant? ?statym? reikalauti mokes?io iš asmens, kuriam tenka prievol? sumok?ti PVM, net ir tuo atveju, kai mok?jimo terminas gali b?ti atid?tas.“

4 PVM direktyvos 63 straipsnyje numatyta:

„Apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda atlikus prek? tiekim? ar paslaug? teikim?.“

5 Pagal PVM direktyvos 65 straipsn?:

„Kai apmok?jimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievol? apskai?iuoti PVM atsiranda gavus atlyg? ir apskai?iuojama nuo gautos sumos dydžio.“

6 PVM direktyvos 73 straipsnyje sakoma:

„Prek? tiekimo ar paslaug? teikimo, išskyrus nurodyt?sias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vert? apima visk?, kas sudaro atlyg?, kur? prek? tiek?jas ar paslaug? teik?jas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens arba iš tre?iosios šalies už prek? tiekim? ar paslaug? teikim?, ?skaitant tiesiogiai su ši? sandori? kaina susijusias subsidijas.“

7 PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad, siekdamos užkirsti keli? mokes?io sl?pimui ar vengimui, valstyb?s nar?s j? nustatytais atvejais gali imtis priemoni?, kad prek? tiekimo ar paslaug? teikimo, atliekamo dalyvaujant šeimos nariams ar susijusiam su kitais artimais asmeniniais ryšiais, valdymo, nuosavyb?s, naryst?s, finansiniais ar teisiniais ryšiais, kaip apibr??? valstyb? nar?, apmokestinamoji vert? yra atviros rinkos kaina.

8 PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmok?jimo atvejais arba, kai kaina sumažinama ?vykdžius sandor?, apmokestinamoji vert? yra atitinkamai sumažinama valstybi? nari? nustatytais s?lygomis.“

### *Bulgarijos teis?*

9 Pagrindinei bylai taikytinos PVM ?statymo (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, 2006 m. rugpj??io 4 d. DV, Nr. 63 ir 2007 m. gruodžio 28 d. DV, Nr. 113, toliau – ZDDS) redakcijos 25 straipsnyje numatyta:

„1. Apmokestinimo momentas pagal š? ?statym? ?vyksta apmokestinamajam asmeniui atlikus preki? tiekim? arba paslaug? teikim? <...>.

2. Apmokestinimo momentas ?vyksta nuosavyb?s teis?s ? turt? perdavimo arba paslaugos suteikimo momentu.

<...>

6. Jeigu iki apmokestinimo momento pagal 2, 3 arba 4 dal? iš anksto visiškai arba iš dalies sumokama už tiekim? arba paslaug?, prievol? apskai?iuoti mokest? atsiranda mok?jimo momentu (atsižvelgiant ? sumok?t? sum?), nebent mok?jimas susij?s su tiekimu Bendrijos viduje. Šiuo atveju laikoma, kad mokestis yra ?trauktas ? mok?jimo sum?.

10 ZDDS 26 straipsnio 2 ir 7 dalyse nustatyta:

„2. Apmokestinamoji vert? apima visk?, kas sudaro atlyg?, kur? preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas ?sigyjan?io asmens arba iš tre?iosios šalies, išreikšt? levais ir stotinkais be mokes?io, kaip jis suprantamas pagal š? ?statym? <...>

<...>

7. Jei vis? atlyg? ar jo dal? sudaro prek?s ar paslaugos (mok?jimas visiškai arba iš dalies atliekamas prek?mis ar paslaugomis), apmokestinam?j? vert? sudaro patiekt? preki? arba suteikt? paslaug? atviros rinkos kaina, apskai?iuojama dien?, kai atsiranda prievol? mok?ti PVM.“

11 Pagal ZDDS 45 straipsn?:

„1. Nuosavyb?s teis?s ? nekilnojam?j? turt? perdavimas ir atskir? daiktini? teisi? ? nekilnojam?j? turt? suteikimas arba perleidimas bei nekilnojamojo turto nuoma ar ?kio nuoma (*affermage*) yra neapmokestinami sandoriai.

2. Teis?s užstatyti suteikimas ar perleidimas laikomas neapmokestinamu sandoriu pagal 1 dal? iki to momento, kai baigiamas statyti pastato, d?l kurio buvo suteikta ar perleista užstatymo teis?, karkasas. Teis? užstatyti neapima atlikt? montavimo ir ?rengimo darb?.

12 ZDDS 130 straipsnyje sakoma:

„1. Kai atlygis (visas arba dalis) už sandor? nustatomas prek?mis ar paslaugomis, laikoma, kad sudaryti du abipusiai sandoriai, kai kiekvienas preki? tiek?jas ar paslaug? teik?jas laikomas pardav?ju to, k? jis tiekia ar suteikia, ir pirk?ju to, k? gauna.

2. Abiej? 1 dalyje nurodyt? sandori? apmokestinimo momentu laikomas pirmesnio iš ši? dviej? sandori? apmokestinimo momentas.“

13 Pagal pagrindin?s bylos faktin?ms aplinkyb?ms taikomos Nuosavyb?s ?statymo (*Zakon za sobstvenostta*, 1951 m. lapkri?io 16 d. DV, Nr. 92, toliau – ZZS) redakcijos 63 straipsnio 1 dal?:

„Žemės savininkas gali kitam asmeniui suteikti teisę jo sklype statyti pastatą ir šis asmuo tampa statinio savininku.“

14 ZZS 67 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Jeigu ja nepasinaudojama per penkerius metus, teisę statyti pastatą svetimame sklype (63 straipsnio 1 dalis) pasibaigia ir grąžta sklypo savininkui suėjus senaties terminui.“

### **Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai**

15 2008 m. balandžio 3 d. notaro patvirtintu aktu 4 fiziniai asmenys (toliau – žemės savininkai) *Orfey* suteikė užstatymo teisę, pagal kurią pastarajai buvo suteikta teisę pastatyti pastatą minėtiems savininkams priklausančiame sklype ir tapti išimtinę tam tikrą jos pastatytą nekilnojamojo turto objektą savininke. Už šią teisę statyti *Orfey* įsipareigojo parengti šio pastato projektą, į pastatyti vien savo sąskaita iki visiško užbaigimo ir žemės savininkams patiekti iš įj nereikalaujant jokio kito papildomo mokėjimo tam tikrus visiškai parengtus šiame pastate esančius nekilnojamojo turto objektus, kurių atžvilgiu jie išsaugojo ir kartu suteikė užstatymo teisę. *Orfey* įsipareigojo užbaigti pastato statybą ir gauti leidimą įj naudoti per 21 mėnesį nuo statybos pradžios.

16 2008 m. balandžio 5 d. *Orfey* kiekvienam žemės savininkui pateikė sąskaitą faktūrą, susijusią su sandoriu „pagal notaro patvirtintą aktą suteikta užstatymo teisė“. Šiose 4 sąskaitose faktūrose nurodyta bendra suma buvo lygi 302 721,36 BGN, o bendra PVM suma lygi 60 544,27 BGN.

17 Per mokestinį patikrinimą buvo konstatuota, kad sandorio apmokestinamoji vertė nustatyta remiantis užstatymo teisės mokestine verte pagal notaro patvirtintą aktą, t. y. 684 000 BGN, o ne pagal žemės savininkams suteiktą nekilnojamojo turto objektą atviros rinkos kainą. Taip pat buvo konstatuota, kad *Orfey* ši sąskaitą faktūrą nenurodė nei atitinkamo mokestinio laikotarpio, t. y. 2008 m. balandžio mėn., nei kito laikotarpio, t. y. 2008 m. gegužės mėn., savo pardavimo žiniaraštyje ir kad neįtraukė ši sąskaitą faktūrą atitinkamas PVM deklaracijas.

18 2009 m. balandžio 28 d. nacionalinė pajamų tarnyba pateikė *Orfey* tikslinamąjį pranešimą apie mokėtiną mokestį už 2008 m. balandžio mėn., nors ši diena pastato statyba nebuvo baigta ir jis nebuvo pradėtas naudoti. Ji manė, kad *Orfey* teikė statybos paslaugas ir kad pagal ZDDS 130 straipsnį šio sandorio apmokestinimo PVM momentas įvyko diena, kai buvo suteikta užstatymo teisė. Remiantis per mokestinį patikrinimą parengta eksperto ataskaita, buvo manoma, kad užstatymo teisės atviros rinkos kaina lygi *Orfey* pastato statybos paslaugų vertei, t. y. 1 984 130 BGN. Todėl minėtame pranešime buvo nustatytas 396 826 BGN už sandorą mokėtinas PVM ir delspinigiai.

19 *Orfey* pateikė Direktoriui administracinį skundą dėl tikslinamojo pranešimo apie mokėtiną mokestį. Kadangi 2009 m. liepos 6 d. šis skundas buvo atmestas, *Orfey* pateikė skundą dėl šio pranešimo *Administrativen sad – Burgas* (Burgaso administracinis teismas). 2010 m. balandžio 30 d. šis teismas patenkino *Orfey* skundą ir panaikino tikslinamąjį pranešimą apie mokėtiną mokestį. Direktorius pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.

20 Šiame teisme Direktorius iš esmės tvirtina, kad nacionalinės teisės aktai atitinka PVM direktyvą. *Orfey* tvirtina praradusi užstatymo teisę, nes pastatas nebuvo pastatytas per nustatytą terminą.

21 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, jog tam, kad išspr?st? pateikt? gin??, pirmiausia jis turi nustatyti *Orfey* suteikt? statybos paslaug? apmokestinimo PVM moment?. Šiuo klausimu jis pažymi, kad, jo nuomone, pirma, su užstatymo teis?s suteikimu susij?s apmokestinimo PVM momentas ?vyko pasirašius notaro patvirtint? akt?, nors šis sandoris buvo atleistas nuo mokes?io. Antra, jis abejoja ZDDS 130 straipsnio 2 dalies, pagal kuri? apmokestinimo momentas ?vyksta prieš ?gyvendinant sandor?, suderinamumu su PVM direktyva.

22 Jis priduria, kad jei b?t? nustatyta, kad ši ZDDS nuostata yra suderinama su PVM direktyva, jis tur?t? ?vertinti statybos paslaug? apmokestinamosios vert?s nustatymo teis?tum?. Šiuo atžvilgiu jis abejoja ZDDS 26 straipsnio 7 dalies, pagal kuri? nagrin?jamu atveju reikia atsižvelgti ? eksperto nustatyt? statybos paslaug? atviros rinkos vert?, suderinamumu su PVM direktyvos 73 straipsniu.

23 Galiausiai jis svarsto, ar galima nagrin?jam? užstatymo teis? laikyti išankstiniu mok?jimu už b?simas statybos paslaugas, kurias suteiks *Orfey*, atsižvelgiant ? tai, kad ši užstatymo teis? sudaro vis? *Orfey* gaut? atlyg? už šias paslaugas ir kad siaurai aiškinant PVM direktyvos 65 straipsn? išankstinis mok?jimas turi b?ti atliktas pinigais. Šiuo klausimu jis pastebi, kad pagal ZZS 67 straipsnio 1 dal? *Orfey* suteikta užstatymo teis? pasibaigt?, jei b?t? konkre?iai remiamasi šioje nuostatoje numatytu senaties terminu.

24 Šiomis aplinkyb?mis *Varhoven administrativen sad* (Vyriausiasis administracinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar [PVM direktyvos] 63 straipsn? reikia aiškinti taip, kad pagal j? neleistina išimtis, kai statybos paslaug? teikimo, siekiant pastate sukurti tam tikrus atskirtus objektus, apmokestinimo momentas yra ankstesnis negu faktinis ši? paslaug? teikimas ir šis apmokestinimo momentas siejamas su sandorio d?l užstatymo teis?s, susijusios su kit? nekilnojamojo turto objekt? šiame pastate suteikimo, kuri yra ir atlygis už statybos paslaugas, apmokestinimo momentu?

2. Ar su [PVM direktyvos] 73 ir 80 straipsniu suderinama nacionalin?s teis?s nuostata, kurioje numatyta, kad tokiais atvejais, kai vis? atlyg? ar jo dal? sudaro prek?s ar paslaugos, sandorio apmokestinamoji vert? yra patiekt? prek? arba suteikt? paslaug? atviros rinkos kaina?

3. Ar [PVM direktyvos ] 65 straipsn? reikia aiškinti taip, kad pagal j? prievol? apskai?iuoti PVM nuo išankstinio mok?jimo sumos neatsiranda, kai apmok?jimas vykdomas ne pinigais, arba ar ši? nuostat? reikia aiškinti pla?iai ir daryti prielaid?, kad min?tais atvejais prievol? apskai?iuoti PVM taip pat atsiranda ir mok?tinas mokestis apskai?iuojamas nuo kaip atlygis ?vykdyto sandorio vert?s dydžio?

4. Jei atsakant ? tre?i?j? klausim? b?t? pasirinktas antrasis variantas, ar šiuo atveju suteikta užstatymo teis?, atsižvelgiant ? konkre?ias aplinkybes, gali b?ti laikoma išankstiniu mok?jimu, kaip tai suprantama pagal Direktyvos 2006/112 65 straipsn??

5. Ar [PVM] direktyvos 2006/112 63, 65 ir 73 straipsniai veikia tiesiogiai?“

## **D?I prejudicini? klausim?**

*D?I pirmojo, tre?iojo ir ketvirtuojo klausim?*

25 Pirmuoju, tre?iuoju ir ketvirtuoju klausimais, kuriuos b?tina nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar PVM direktyvos 63 ir 65 straipsnius reikia aiškinti taip, kad kai užstatymo teis? suteikiama bendrovei pastatui statyti už šiame pastate

esan?i? tam tikr? nekilnojamojo turto objekt?, kuriuos min?ta bendrov? ?sipareigoja visiškai ?rengtus patiekti asmenims, suteikusiems užstatymo teis?, statybos paslaugas, jais draudžiama, kad prievol? apskai?iuoti PVM už šias statybos paslaugas atsirast? tuomet, kai suteikiama užstatymo teis?, t. y. prieš teikiant šias paslaugas.

26 Direktorius, Bulgarijos vyriausyb? ir Europos Komisija nurodo, kad iš esm?s ? š? klausim? turi b?ti atsakyta neigiamai. Direktorius ir Bulgarijos vyriausyb? mano, be kita ko, kad PVM direktyvos 65 straipsnyje numatyta „apmok?jimo prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas“ s?voka negali b?ti ribojama vien mok?jimais pinigais ir kad šiai nuostatai taikyti pakanka, kad b?t? galima nustatyti ?vykdyto apmok?jimo vert?.

27 Šiuo klausimu reikia priminti, kad PVM direktyvos 63 straipsnyje numatyta, jog apmokestinimo momentas ?vyksta ir prievol? apskai?iuoti mokest? atsiranda atlikus prek? tiekim? ar paslaug? teikim?. Tos pa?ios direktyvos 65 straipsnis, pagal kur?, kai apmok?jimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievol? sumok?ti PVM atsiranda gavus atlyg? ir apskai?iuojama nuo gautos sumos dydžio, yra 63 straipsnyje nustatytos normos išimtis ir, kaip tokia, turi b?ti aiškinama siaurai (2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *BUPA Hospitals ir Goldsbrough Developments*, C-419/02, Rink. p. I-1685, 45 punktas).

28 Taigi tam, kad atsirast? prievol? apskai?iuoti PVM, reikia, jog apie vis? su apmokestinimo momentu susijusi? informacij?, t. y. b?sim? prek? tiekim? ar paslaug? teikim?, jau b?t? žinoma, ir, konkrečiai kalbant, kad šios prek?s ar paslaugos b?t? tiksliai identifikuotos atliekant mok?jim? prieš prek? tiekim? ar paslaug? teikim? (min?to Sprendimo *BUPA Hospitals ir Goldsbrough Developments* 48 straipsnis ir 2012 m. geguž?s 3 d. Sprendimo *Lebara*, C-520/10, 26 punktas). Tod?l PVM negali b?ti apmokestinami išankstiniai apmok?jimai už prek? tiekim? ar paslaug? teikim?, kurie dar n?ra tiksliai identifikuoti (min?to Sprendimo *BUPA Hospitals ir Goldsbrough Developments* 50 punktas ir 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *MacDonald Resorts*, C-270/09, Rink. p. I-13179, 31 punktas).

29 Taigi neatmestina tai, kad taikant PVM direktyvos 65 straipsn? prievol? apskai?iuoti mokest? už statybos paslaugas atsiranda tuomet, kai užstatymo teis?, kuri yra visas atlygis už šias paslaugas, suteikiama bendrovei, teiksian?iai min?tas paslaugas, nes šiuo momentu visa b?tina informacija apie š? b?sim? paslaug? teikim? jau žinoma, tod?l, konkrečiai kalbant, nagrin?jamos paslaugos tiksliai identifikuotos.

30 Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas abejoja d?l galimybės taikyti ši? nuostat?, kai išankstinis apmok?jimas yra mok?jimas nat?ra.

31 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad tikra tiesa, jog, kaip tai nurodo, be kita ko, Komisija, iš PVM direktyvos 65 straipsnio teksto, ypa? jo versijos bulgar? ir pranc?z? kalbomis, matyti, jog ši nuostata apima tik išankstinius apmok?jimus pinigais.

32 Ta?iau pagal nusistov?jusi? teismo praktik? S?jungos antrin?s teis?s tekst? reikia aiškinti kuo labiau Sutar?i? nuostatas ir bendruosius S?jungos teis?s principus atitinkan?iu b?du (1991 m. kovo 21 d. Sprendimo *Rauh*, C-314/89, Rink. p. I-1647, 17 punktas ir 2008 m. liepos 10 d. Sprendimo *Bertelsmann ir Sony Corporation of America prieš Impala*, C-413/06 P, Rink. p. I-4951, 174 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

33 Taip pat iš nusistov?jusios teismo praktikos matyti, kad vienodo poži?rio principu, kurio konkreči išraiška antrin?je S?jungos teis?je ir specifiniame mokes?i? sektoriuje yra mokes?i? neutralumo principas, reikalaujama, kad panašios situacijos neb?t? vertinamos skirtingai, nebent tai yra objektyviai pateisinama (2008 m. balandžio 10 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-309/06, Rink. p. I-2283, 49 ir 51 punktai ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *NCC Construction Danmark*, C-

34 Taigi mokes?i? neutralumo principas, kuriuo grindžiama bendra PVM sistema, draudžia, viena vertus, PVM atžvilgiu skirtingai vertinti panašias prekes ar paslaugas, kurios konkuruoja tarpusavyje, ir, kita vertus, apmokestinant PVM skirtingai vertinti toki? pa?i? veikl? vykdan?ius ?kio subjektus (žr., be kita ko, 2009 m. spalio 29 d. Sprendimo *SKF*, C-29/08, Rink. p. I-10413, 67 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

35 Taigi Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad main? sutartys, kuriose iš esm?s numatytas atlygis nat?ra, ir sandoriai, už kuriuos numatytas piniginis atlygis, yra ekonominiu ir komerciniu poži?riu vienodos situacijos (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C-330/95, Rink. p. I-3801, 23 ir 25 punktus).

36 Darytina išvada, kad vienodo poži?rio principas b?t? pažeistas, jei PVM direktyvos 65 straipsnio taikymas priklausyt? nuo apmokestinamojo asmens gaunamo atlygio formos. Taigi pagal min?t? princip? š? 65 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jis taikomas ir tada, kai išankstinis mok?jimas atliekamas nat?ra, jei ?gyvendintos visos šio sprendimo 28 punkte nurodytos s?lygos. Ta?iau b?tina, kad šio išankstinio mok?jimo vert? b?t? galima išreikšti pinigais. Iš ties? pagal nusistov?jusi? teismo praktik? atlygis už paslaug? teikim? gali b?ti prek? tiekimas ir taip jis gali b?ti apmokestinamoji vert?, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 73 straipsn?, jei yra paslaug? teikimo ir prek? tiekimo tiesioginis ryšys, su s?lyga, kad šio tiekimo vert? galima išreikšti pinigais (šiuo klausimu žr. 2001 m. liepos 3 d. Sprendimo *Bertelsmann*, C-380/99, Rink. p. I-5163, 17 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

37 Tai, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos užstatymo teis?s suteikimas yra visas atlygis už statybos paslaugas, kurias ?sipareigojo suteikti *Orfey*, o ne jo dalis, nesukelia abejoni? d?l tokio aiškinimo. Viena vertus, min?tame 65 straipsnyje numatyta, kad, atsiradus prievolei apskai?iuoti mokest?, jis „apskai?iuojamas nuo gautos sumos dydžio“. Taigi šios nuostatos tekstu neprieštaraujama tam, kad gauta suma b?t? lygi visam atlygiui už paslaug? teikim?, nuo kurio atsiranda prievol? apskai?iuoti PVM. Kita vertus, kaip pažym?jo Teisingumo Teismas, 1973 m. birželio 20 d. Pasi?lymo d?l Šeštosios Tarybos direktyvos d?l valstybi? nari? apyvartos mokes?i? ?statym? derinimo – Bendra prid?tin?s vert?s mokes?io sistema: vienodas vertinimo pagrindas (C(73) 950 galutinis, *Europos Bendrij? biuletenio* priedas 11/73, p. 13), nors ir ji buvo pakeista PVM direktyva, motyv? santraukoje Komisija nurod?, kad „gavus <...> išankstin? mok?jim? atsiranda prievol? apskai?iuoti mokest?, nes taip sutarties šalys parodo savo išankstin? ketinim? priiimti visas finansines pasekmes, susijusias su ?vykusi? apmokestinimo momentu“ (min?to Sprendimo *BUPA Hospitals ir Goldsborough Developments* 49 punktas). Taigi tai taikytina ir tuomet, kai išankstinis mok?jimas apima vis? sutart? atlyg?.

38 Šiomis aplinkyb?mis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat klausia, ar aiškinant PVM direktyvos 63 ir 65 straipsnius svarbu tai, kad *Orfey* suteikta užstatymo teis? gali pasibaigti. Šiuo klausimu pakanka pažym?ti, kad min?tas teismas nurodo, jog nagrin?jama užstatymo teis? pasibaigs, tik jei bus konkre?iai remiamasi ZZS 67 straipsnio 1 dalyje ?tvirtintu senaties terminu. Taigi reikia manyti, kad ši galimyb? yra papras?iausia nutraukimo s?lyga, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 90 straipsnio 1 dal?. Tod?l, kaip teisingai nurodo Bulgarijos vyriausyb? ir Komisija, d?l to, kad tokia s?lyga gali b?ti ?gyvendinta ateityje, negali b?ti abejojama tuo, jog sandoris ?gyvendinamas užstatymo teis?s suteikimo momentu, nes šiuo momentu, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 29 punkte, visa b?tina informacija apie b?sim? paslaug? teikim? jau yra žinoma, tod?l b?tent nagrin?jamos paslaugos yra tiksliai identifikuotos. Vadinas, tokia galimyb? nedaromas poveikis min?tam aiškinimui.

39 Galiausiai reikia pažym?ti, kad siekiant nustatyti, ar prievol?s apskai?iuoti mok?tin? PVM už tok? paslaug? teikim? s?lygos yra ?gyvendintos, visai nesvarbu žinoti, ar atlygis už š? b?sim?

paslaugų teikimą pats yra apmokestinamas PVM sandoris. Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 28 ir 36 punktuose primintos teismo praktikos, tam, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, atsirastų prievolė apskaičiuoti mokėtiną PVM, pakanka, kad visa būtina informacija apie šį būsimą paslaugų teikimą būtų žinoma ir kad atlygio vertė galėtų būti išreikšta pinigais.

40 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad pirmąjį, trečiąjį ir ketvirtąjį klausimus reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 63 ir 65 straipsniai aiškinantini taip, kad tokiomis aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kai užstatymo teisė suteikiama bendrovei pastatui statyti už šiame pastate esančią tam tikrą nekilnojamojo turto objektą, kuriuos minėta bendrovė įsipareigoja visiškai parengtus patiekti asmenims, suteikusiems užstatymo teisę, statybos paslaugas, jais nedraudžiama, kad prievolė apskaičiuoti PVM už šias statybos paslaugas atsirastų tuomet, kai suteikiama užstatymo teisė, t. y. prieš suteikiant šias paslaugas, jeigu suteikiant šią teisę visa būtina informacija apie būsimą paslaugų teikimą jau yra žinoma, todėl būtų nagrinėjamos paslaugos yra tiksliai identifikuotos bei minėtos teisės vertė gali būti išreikšta pinigais, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

#### *Dėl antrojo klausimo*

41 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 73 ir 80 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nacionalinė nuostata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią, kai visų atlygų ar jo dalį sudaro prekės ar paslaugos, sandorio apmokestinamoji vertė yra patiektų prekių arba suteiktų paslaugų atviros rinkos kaina.

42 Bulgarijos vyriausybė tvirtina, be kita ko, kad atlygis turi būti vertintas atsižvelgiant į rinkos mechanizmus ir kad vien remiantis atviros rinkos kaina galima užtikrinti vienodą požiūrą į natūrą ir pinigais mokamus kitus subjektus.

43 Tačiau Komisija mano, kad kai apmokestinamasis sandoris vykdomas mainais už iš anksto patiektas prekes ar suteiktas paslaugas, mokėtinas PVM už šį sandorį turi būti apskaičiuojamas remiantis atlyginant už minėtą sandorį patiektų prekių ar suteiktų paslaugų verte pinigais.

44 Iš nusistovėjusios teismo praktikos taip pat matyti, kad už atlygą tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų apmokestinamąją vertę sudaro apmokestinamojo asmens realiai už jas gautas atlygis. Šis atlygis yra subjektyvi kaina, tai yra iš tikrųjų gauta, o ne objektyviais kriterijais nustatyta kaina. Be to, šis atlygis turi būti galima išreikšti pinigais (šiuo klausimu žr. 2010 m. liepos 29 d. Sprendimo *Astra Zeneca UK*, C-40/09, Rink. p. I-7505, 28 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).

45 Jei ši kaina nėra šalių susitarimu nustatyta pinigų suma, ji gali būti subjektyvi, t. y. tokia, kokią paslaugų, kurios yra atlygis už prekių teikimą, gavėjas suteiks paslaugoms, kuriomis jis ketina apsirūpinti, ir ji turi atitikti sumą, kurią jis pasiruošęs tam išleisti (1994 m. birželio 2 d. Sprendimo *Empire Stores*, C-33/93, Rink. p. I-2329, 19 punktą).

46 Be to, reikia priminti, kad PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalyje numatyta, jog siekdamas užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui, valstybės narės į nustatytais atvejais gali imtis priemonių, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, atliekamo dalyvaujant šeimos nariams ar kitais artimais asmenimis, valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais ryšiais susijusiems asmenims, kaip apibrėžtą valstybės narė, apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina.

47 Taigi minėtoje nuostatoje nustatytas taikymo sąlygų baigtinis sąrašas, todėl nacionalinės teisės aktuose, remiantis šia nuostata, negali būti numatyta, kad apmokestinamąją vertę galima laikyti rinkos kainą kitais atvejais, nei aiškiai išvardyta šioje nuostatoje (2012 m. balandžio 26 d.

Sprendimo *Balkan and Sea Properties*, C-621/10 ir C-129/11, 51 punktas).

48 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą nematyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris buvo sudarytas tarp asmenų, kuriuos sieja tokie ryšiai, kaip antai numatyti PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalyje, o tai vis dėlto turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Tokiomis aplinkybėmis minėto straipsnio negalima aiškinti taip, jog juo leidžiama, kad minėto sandorio atviros rinkos kaina būtų apmokestinamoji vertė.

49 Remiantis tuo, kas išdėstyta, darytina išvada, kad šis antrasis klausimas reikia atsakyti taip: aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuriomis sandoris nėra sudarytas tarp susijusių šalių, kaip jos suprantamos pagal PVM direktyvos 80 straipsnį, o tai vis dėlto turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, minėtos direktyvos 73 ir 80 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nacionalinė nuostata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią, kai visų atlygų už sandorį sudaro prekės ar paslaugos, sandorio apmokestinamoji vertė yra patiektų prekių arba suteiktų paslaugų atviros rinkos kaina.

#### *Dėl penktojo klausimo*

50 Penktuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar PVM direktyvos 63, 65 ir 73 straipsniai veikia tiesiogiai.

51 Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką visais atvejais, kai direktyvos nuostatos jį turinio atžvilgiu yra besilyginės ir pakankamai aiškos, privatūs asmenys nacionaliniuose teismuose gali jomis remtis prieš valstybę, jeigu ji laiku neperkėlė šios direktyvos nacionalinę teisę arba perkėlė klaidingai (2004 m. spalio 5 d. Sprendimo *Pfeiffer ir kt.*, C-397/01–C-403/01, Rink. p. I-8835, 103 punktas ir 2012 m. liepos 12 d. Sprendimo *Vodafone España*, C-55/11, C-57/11 ir C-58/11, 37 punktas).

52 Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų 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) 10 straipsnio 2 dalis, dabar – PVM direktyvos 63 straipsnis, atitinka šiuos kriterijus (šiuo klausimu žr. 1993 m. spalio 20 d. Sprendimo *Balocchi*, C-10/92, Rink. p. I-5105, 34 ir 35 punktus). Jis todėl patvirtina nusprendę dėl PVM direktyvos 73 straipsnio (minėto Sprendimo *Balkan and Sea Properties* 61 punktas).

53 Be to, reikia konstatuoti, kad PVM direktyvos 65 straipsnyje aiškiai ir besilygiškai nustatytos aplinkybės, kuriomis atsiranda prievolė apskaituoti PVM prieš patiekiant prekes ar suteikiant paslaugas, ir suma, nuo kurios jis turi būti apskaituojamas. Taigi ši nuostata taip pat atitinka minėtus kriterijus.

54 Vadinas, šis penktasis klausimas reikia atsakyti taip: PVM direktyvos 63, 65 ir 73 straipsniai veikia tiesiogiai.

#### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

55 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

**1. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 63 ir 65 straipsnius reikia aiškinti taip, kad aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kai užstatymo teisė suteikiama bendrovei pastatui**

statyti už šiame pastate esančią tam tikrą nekilnojamojo turto objektą, kuriuos minėta bendrovė įsipareigoja visiškai rengtus patiekti asmenims, suteikusiems užstatymo teisę, statybos paslaugas, jais nedraudžiama, kad prievolė apskaičiuoti pridėtinės vertės mokestį už šias statybos paslaugas atsirastų tuomet, kai suteikiama užstatymo teisė, t. y. prieš teikiant šias paslaugas, jeigu suteikiant šią teisę visa būtina informacija apie būsimą paslaugų teikimą jau yra žinoma, todėl būtent nagrinėjamos paslaugos yra tiksliai identifikuotos ir minėtos teisės vertė gali būti išreikšta pinigais, o tai turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

2. Aplinkybomis, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuriomis sandoris nėra sudarytas tarp susijusių šalių, kaip jos suprantamos pagal Direktyvos 2006/112 80 straipsnį, o tai vis dėlto turi patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, minėtos direktyvos 73 ir 80 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama nacionalinė nuostata, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią, kai visų atlygų už sandorį sudaro prekės ar paslaugos, sandorio apmokestinamoji vertė yra patiekta prekė arba suteiktą paslaugą atviros rinkos kaina.

3. Direktyvos 2006/112 63, 65 ir 73 straipsniai veikia tiesiogiai.

Parašai.

\* Proceso kalba: bulgarų.