

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 19. decembra 2012(*)

„DDV – Direktiva 2006/112/ES – členi 63, 65, 73 in 80 – Ustanovitev stavbne pravice s strani fizičnih oseb za družbo v zameno za gradbena dela, ki jih ta družba opravi za navedene fizične osebe – Menjalna pogodba – DDV na gradbena dela – Obdavčljivi dogodek – Obveznost obračuna davka – Predplačilo celotne protidajatve – Plačilo – Davčna osnova transakcije, če je plačilo v blagu ali storitvah – Neposredni učinek“

V zadevi C-549/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Varhoven administrativen sad (Bolgarija) z odločbo z dne 27. oktobra 2011, ki je prispela na Sodišče 2. novembra 2011, v postopku

Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – grad Burgas pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite

proti

Orfey Bulgaria EOOD,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi C. Toader, v funkciji predsednice osmega senata, A. Prechal, sodnica, in E. Jarašinas (poročevalec), sodnik,

generalni pravobranilec: N. Wahl,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – grad Burgas pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite I. Andonova, agentka,
- za bolgarsko vlado T. Ivanov in E. Petranova, agenta,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in V. Savov, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 63, 65, 73 in 80 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano

vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Predlog je bil vložen v okviru spora med Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – grad Burgas pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in vodenje izvršbe za mesto Burgas pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke, v nadaljevanju: Direktor) in družbo Orfey Balgaria EOOD (v nadaljevanju: Orfey) glede odločbe o popravku odmere davka, na podlagi katere je bila družba Orfey zavezana plačati dodatni davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 62 Direktive o DDV določa:

„Za namene te direktive:

1. je ‚obdavčljivi dogodek‘ dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV;

2. ‚obveznost obračuna‘ DDV nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo lahko odloži.“

4 Člen 63 Direktive o DDV določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

5 Člen 65 Direktive o DDV določa:

„Če je plačilo izvršeno pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obračuna DDV v trenutku prejema plačila in od prejetega zneska.“

6 V členu 73 Direktive o DDV je določeno:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

7 Člen 80(1) Direktive o DDV določa, da lahko države članice, zato da se prepreči davčna utaja ali izogibanje plačilu davka, v tam naštetih primerih sprejmejo ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je glede dobave blaga ali opravljanja storitev, kadar med dobavitelji ali ponudniki in prejemniki obstajajo družinske ali druge tesne osebne vezi, upravne, lastniške, članske, finančne ali pravne vezi, kakor jih opredeljuje država članica, davčna osnova enaka tržni vrednosti.

8 Člen 90(1) Direktive o DDV določa:

„Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.“

Bolgarsko pravo

9 Zakon o davku na dodano vrednost v različici, ki se uporablja v zadevi v glavni stvari (Zakon za danak varhu dobavenata stojnost, DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006, in DV št. 113 z dne 28.

decembra 2007, v nadaljevanju: ZDDS) v ?lenu 25 dolo?a:

„1. Obdav?ljivi dogodki za DDV v smislu tega zakona so: dobava blaga ali opravljanje storitev, ki jih opravi dav?ni zavezanec v smislu tega zakona [...].

2. Obdav?ljivi dogodek nastane tistega dne, ko se prenese lastninska pravica ali opravi storitev. [...]

6. ?e se izvede popolno ali delno predpla?ilo za dobavo ali storitev pred nastopom obdav?ljivega dogodka v skladu z odstavki 2, 3 ali 4, nastane obveznost obra?una DDV ob prejemu pla?ila (v skladu s prejetim zneskom), razen ?e je pla?ilo izvedeno v povezavi z dobavo znotraj Skupnosti. V tem primeru se šteje, da je bil davek vklju?en v znesek pla?ila.“

10 ?len 26(2) in (7) ZDDS dolo?a:

„2. Dav?na osnova vklju?uje vse, kar pomeni pla?ilo, ki ga je prejel ali naj bi ga prejel dobavitelj od prejemnika ali tretje osebe, izraženo v levih in stotinkah, brez davka v smislu tega zakona. [...]

7. ?e je pla?ilo popolnoma ali deloma dolo?eno v blagu ali storitvah (pla?ilo je popolnoma ali deloma v blagu ali storitvah), je dav?na osnova za odmero tržna vrednost dobavljenega blaga ali opravljene storitve, ki se obra?una takrat, ko je za to nastala obveznost obra?una DDV.“

11 ?len 45 ZDDS dolo?a:

„1. Dobave, ki so oproš?ene pla?ila davka, so prenos lastninske pravice na zemljiš?u, ustanovitev ali prenos omejenih stvarnih pravic na zemljiš?u in dajanje v najem ali zakup.

2. Ustanovitev ali prenos stavbne pravice se do za?etne faze gradnje zgradbe, za katero se ustanovi ali prenese stavbna pravica, upošteva kot storitev, ki je oproš?ena pla?ila davka v skladu z odstavkom 1. Za stavbno pravico se ne štejejo izvedena montažna ali instalacijska dela.“

12 ?len 130 ZDDS dolo?a:

„1. Pri transakciji, katere pla?ilo je (v celoti ali deloma) v blagu ali storitvah, se šteje, da gre za recipro?ni transakciji, pri ?emer se vsak od ponudnikov šteje za prodajalca tistega, kar ponuja, in kupca tistega, kar prejme.

2. Obdav?ljivi dogodek za obe transakciji v skladu z odstavkom 1 nastane na dan obdav?ljivega dogodka transakcije, ki je bila prva opravljena.“

13 Zakon o lastnini (Zakon za sobstvenostta, DV št. 92 z dne 16. novembra 1951) v razli?ici, ki se uporablja za dejansko stanje v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: ZZS), v ?lenu 63(1) dolo?a:

„Lastnik lahko drugi osebi podeli pravico zgraditi na njegovem zemljiš?u zgradbo, pri ?emer je ta oseba lastnik zgrajene zgradbe.“

14 ?len 67(1) ZZS dolo?a:

„Pravica na tujem zemljiš?u zgraditi zgradbo (?len 63(1)) zastara v korist lastnika zemljiš?a, ?e se ne uresni?i v petih letih.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

15 Štiri fizične osebe (v nadaljevanju: lastniki zemljišč) so z notarsko listino z dne 3. aprila 2008 ustanovile stavbno pravico za družbo Orfey, v skladu s katero je bila tej dodeljena pravica, da zgradi zgradbo na zemljišču, ki pripada navedenim lastnikom, in postane izključna lastnica nekaterih nepremičnin, ki jih bo zgradila. Družba Orfey se je v zameno za to stavbno pravico zavezala, da bo zasnovala načrt za to zgradbo, da jo bo gradila v celoti na svoje stroške do zaključka del in da bo lastnikom določenih nepremičnin, ki bodo v tej zgradbi izročila „ključ v roke“, ne da bi bilo treba tem kar koli dodatno plačati; pri tem je šlo za objekte, na katerih so lastniki zemljišč ohranili in drug drugemu ustanovili stavbno pravico. Družba Orfey se je zavezala, da bo zgradbo končala in pridobila uporabno dovoljenje v 21 mesecih od dneva postavitve gradbišča.

16 Družba Orfey je 5. aprila 2008 vsakemu od lastnikov zemljišča poslala račun, ki se nanaša na transakcijo „stavbna pravica, ustanovljena v skladu z notarsko listino“. Ti štirje računi znašajo skupaj 302.721,36 BGN, plus DDV v višini 60.544,27 BGN.

17 V okviru davčnega nadzora je bilo ugotovljeno, da je bila davčna osnova za transakcijo določena glede na davčno vrednost stavbne pravice v skladu z notarsko listino, to je 684.000 BGN, in ne glede na tržno vrednost nepremičnin, dodeljenih lastnikom zemljišč. Ugotovljeno je bilo tudi, da družba Orfey teh računov ni navedla v svoji knjigi prodaje za ustrezno davčno obdobje, in sicer za april 2008, niti za naslednje obdobje, namreč za maj 2008, ter da teh računov ni upoštevala za zadevne obračune DDV.

18 Služba, pristojna za javne prihodke, je 28. aprila 2009 družbi Orfey poslala odločbo o popravku odmere davka za april 2008, čeprav na ta dan zgradba še ni bila končana in še ni imela uporabnega dovoljenja. Menila je, da je družba Orfey opravila gradbene storitve in da je v skladu s členom 130 ZDDS obdavčljiv dogodek za DDV za to transakcijo nastal na dan ustanovitve stavbne pravice. Na podlagi izvedenskega mnenja, sestavljenega v okviru davčnega nadzora, se je štelo, da je tržna vrednost stavbne pravice enaka vrednosti gradbenih storitev za zgradbo, ki jih je opravila družba, in sicer 1.984.130 BGN. DDV, dolgovan za transakcijo, je bil tako z navedeno odločbo določen v višini 396.826 BGN, skupaj z obrestmi.

19 Družba Orfey je zoper odločbo o popravku odmere davka vložila pritožbo pri Direktorju. Ta pritožba je bila zavrnjena z odločbo z dne 6. julija 2009, zato je družba Orfey zoper navedeno odločbo o odmeri davka vložila tožbo pri Administrativnem sodišču – Burgas (upravno sodišče v Burgasu). To sodišče je z odločbo z dne 30. aprila 2010 ugodilo tožbi družbe Orfey in odločbo o popravku odmere davka razglasilo za nično. Direktor je zoper to odločbo pri predložitvenem sodišču vložil kasacijsko pritožbo.

20 Direktor je pred predložitvenim sodiščem v bistvu trdil, da je nacionalna zakonodaja v skladu z Direktivo o DDV. Družba Orfey trdi, da je izgubila stavbno pravico, ker zgradba ni bila zgrajena v določenem roku.

21 Predložitveno sodišče je navedlo, da bi moralo za obravnavanje spora, ki mu je bil predložen, najprej določiti, kdaj je nastal obdavčljivi dogodek za namen DDV za gradbena dela, ki jih opravlja družba Orfey. V zvezi s tem navaja, prvič, da je po njegovem mnenju obdavčljivi dogodek za namen DDV, ki se nanaša na ustanovitev stavbne pravice, nastal s podpisom notarske listine, čeprav je bila ta transakcija takrat oproščena davka. Drugič, obstajal naj bi dvom o skladnosti člena 130(2) ZDDS – po katerem naj bi obdavčljivi dogodek nastal pred transakcijo – z Direktivo o DDV.

22 Dodaja, da bi moralo, če bi se izkazalo, da je ta določba ZDDS v skladu z Direktivo o DDV, nato presoditi zakonitost določitve davčne osnove za gradbene storitve. Na tem mestu se sprašuje o skladnosti člena 73 Direktive o DDV s členom 26(7) ZDDS, na podlagi katerega se je v tem primeru uporabila tržna vrednost gradbenih storitev, kot jo je ocenil izvedenec.

23 Nazadnje se sprašuje, ali je zadevno stavbno pravico mogoče šteti za predplačilo za prihodnje gradbene storitve, ki jih bo opravila družba Orfej, glede na to, da ta stavbna pravica pomeni celotno plačilo, ki ga družba Orfej prejme za te storitve, in da restriktivna razlaga člena 65 Direktive o DDV zahteva, da se predplačilo izvede v denarju. V zvezi s tem opozarja, da lahko stavbna pravica, podeljena družbi Orfej, v skladu s členom 67(1) ZZS preneha, če se izrecno uveljavlja zastaralni rok, določen v tej določbi.

24 V teh okoliščinah je Vrhoven administrativen sad (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je člen 63 Direktive [o DDV] treba razlagati tako, da ni dovoljena izjema glede tega, da pride do obdavčljivega dogodka za izvedbo gradbenih del za izgradnjo nekaterih posamičnih objektov v zgradbi pred časom dejanske izvedbe gradbenih del in se ta obdavčljivi dogodek navezuje na čas nastanka obdavčljivega dogodka v zvezi s transakcijo, ki jo je treba opraviti kot protidajatev in katere vsebina je ustanovitev stavbne pravice za druge objekte v tej zgradbi, ki je tudi protidajatev za gradbena dela?

2. Ali je s členoma 73 in 80 Direktive [o DDV] združljiv nacionalni predpis, ki določa, da je davčna osnova za transakcijo, kadar je plačilo popolnoma ali deloma določeno v blagu ali storitvah, tržna vrednost dobavljenega blaga ali opravljenih storitev?

3. Ali je treba člen 65 Direktive [o DDV] razlagati tako, da nastanek obveznosti obračuna DDV za vrednost predplačila ni dovoljen, če plačilo ni v denarju, ali je treba to določbo razlagati široko in domnevati, da tudi v takem primeru nastane obveznost obračuna DDV in da je treba davek pobrati v višini denarne protivrednosti transakcije, ki je bila izvedena kot protidajatev?

4. Če je pri tretjem vprašanju pravilna druga navedena različica, ali se lahko v obravnavanem primeru ustanovljena stavbna pravica glede na konkretne okoliščine obravnava kot predplačilo v smislu člena 65 Direktive [o DDV]?

5. Ali imajo členi 63, 65 in 73 Direktive [o DDV] neposreden učinek?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo, tretje in četrto vprašanje

25 Predložitveno sodišče s prvim, tretjim in četrtim vprašanjem, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člena 63 in 65 Direktive o DDV razlagati tako, da kadar je stavbna pravica ustanovljena v korist družbe za gradnjo zgradbe v zameno za gradbene storitve, ki vključujejo gradnjo nekih nepremičnin, ki bodo v tej zgradbi, in se ta družba zaveže izročiti ključne roke osebam, ki so ustanovile to stavbno pravico, nasprotujeta temu, da obveznost obračuna DDV na te gradbene storitve nastane že, ko se ustanovi stavbna pravica, torej preden so opravljene te storitve.

26 Direktor, bolgarska vlada in Evropska komisija v bistvu trdijo, da to vprašanje zahteva nikalni odgovor. Direktor in bolgarska vlada zlasti menita, da pojma „plačila“ iz člena 65 Direktive o DDV ni mogoče omejiti le na denarna plačila in da za uporabo te določbe zadošča, da je mogoče določiti vrednost izvedenega plačila.

27 V zvezi s tem je treba opozoriti, da člen 63 Direktive o DDV določa, da obdavčljivi dogodek in tako obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene. Člen 65 iste direktive, ki določa, da obveznost obračuna DDV, če je plačilo izvedeno, preden je blago dobavljeno ali so storitve opravljene, nastane v trenutku prejema plačila in za prejeti znesek, pomeni odstopanje od pravila iz člena 63 in mora biti kot tak predmet restriktivne razlage (sodba z dne 21. februarja 2006 v zadevi BUPA Hospitals in Goldsbrough Developments, C-419/02, ZOdl., str. I-1685, točka 45).

28 Tako morajo biti, zato da bi obveznost obračuna DDV lahko nastala, preden se dobavi blago ali se opravijo storitve, vse upoštevne informacije, ki se nanašajo na obdavčljivi dogodek, namreč prihodnje dobave ali storitve, ob plačilu že znane in zlasti morajo biti blago in storitve jasno opredeljeni (zgoraj navedena sodba BUPA Hospitals in Goldsbrough Developments, točka 48, in sodba z dne 3. maja 2012 v zadevi Lebara, C-520/10, točka 26). Zato plačila na račun, izvedena za dobavo blaga ali za storitve, ki še niso jasno opredeljene, ne morejo biti predmet DDV (zgoraj navedena sodba BUPA Hospitals in Goldsbrough Developments, točka 50, in sodba z dne 16. decembra 2010 v zadevi MacDonald Resorts, C-270/09, ZOdl., str. I-13179, točka 31).

29 Zato ni izključeno, da na podlagi člena 65 Direktive o DDV, obveznost obračuna davka na gradbene storitve nastane že, ko je stavbna pravica, ki pomeni celotno plačilo za te storitve, ustanovljena za družbo, ki mora opraviti navedene storitve, ker so takrat vse upoštevne informacije o teh prihodnjih storitvah že znane in so torej zadevne storitve zlasti jasno opredeljene.

30 Vendar se predložitveno sodišče sprašuje o možnosti uporabe navedene določbe, če je plačilo v naravi.

31 V zvezi s tem je treba poudariti, da je gotovo res, kot je med drugim navedla Komisija, da besedilo člena 65 Direktive o DDV, zlasti v bolgarski in francoski različici, zahteva, da se ta določba nanaša le na plačila v denarju.

32 V skladu z ustaljeno sodno prakso pa je treba besedilo izvedenega prava Unije razlagati, kolikor je mogoče, v smislu njegove skladnosti z določbami Pogodb in splošnih načel prava Unije (sodbi z dne 21. marca 1991 v zadevi Rauh, C-314/89, Recueil, str. I-1647, točka 17, in z dne 10. julija 2008 v zadevi Bertelsmann in Sony Corporation of America proti Impala, C-413/06 P, ZOdl., str. I-4951, točka 174 in navedena sodna praksa).

33 Iz ustaljene sodne prakse prav tako izhaja, da načelo enakega obravnavanja – v zvezi s katerim je načelo davčne nevtralnosti na ravni sekundarne zakonodaje Unije in v posebnem davčnem sektorju le njegov poseben izraz – zahteva, da se primerljivi položaji ne obravnavajo različno, razen če je razlikovanje objektivno utemeljeno (sodbi z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer, C-309/06, ZOdl., str. I-2283, točki 49 in 51, in z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark, C-174/08, ZOdl., str. I-10567, točka 44).

34 Tako na?elo dav?ne nevtralnosti, ki je temeljno na?elo skupnega sistema DDV, nasprotuje temu, prvi?, da se podobno blago ali storitve, ki so med seboj konkuren?ne, obravnavajo razli?no z vidika DDV, in drugi?, da se gospodarski subjekti, ki opravljajo enake transakcije, glede pla?ila DDV obravnavajo razli?no (glej zlasti sodbo z dne 29. oktobra 2009 v zadevi SKF, C-29/08, ZOdl., str. I-10413, to?ka 67 in navedena sodna praksa).

35 Vendar je Sodiš?e že presodilo, da gre pri menjalnih pogodbah, pri katerih je pla?ilo *per definitionem* v naravi, in pri transakcijah, pri katerih je pla?ilo opravljeno v denarju, z ekonomskega in poslovnega vidika za enaka položaja (glej v tem smislu sodbo z dne 3. julija 1997 v zadevi Goldsmiths, C-330/95, Recueil, str. I-3801, to?ka 23 in 25).

36 Torej bi bilo na?elo enakega obravnavanja kršeno, ?e bi bila uporaba ?lena 65 Direktive o DDV odvisna od oblike pla?ila, ki ga prejme dav?ni zavezanec. Navedeno na?elo torej zahteva, da se ?len 65 razlaga tako, da se uporablja tudi pri pla?ilu v naravi, ?e so izpolnjeni pogoji, navedeni v to?ki 28 te sodbe. Nujno pa je, da je vrednost tega pla?ila mogo?e izraziti v denarju. Na podlagi ustaljene sodne prakse je lahko pla?ilo storitev dobava blaga in pomeni tako dav?no osnovo v smislu ?lena 73 Direktive o DDV, ?e obstaja neposredna zveza med opravljanjem storitev in dobavo blaga, pod pogojem, da je vrednost zadnjenavedene mogo?e izraziti v denarju (glej v tem smislu sodbo z dne 3. julija 2001 v zadevi Bertelsmann, C-380/99, Recueil, str. I-5163, to?ka 17 in navedena sodna praksa).

37 Take razlage ni mogo?e izpodbijati na podlagi dejstva, da ustanovitev stavbne pravice v zadevi v glavni stvari pomeni celotno, ne le delno pla?ilo gradbenih storitev, za katere se je zavezala družba Orfey. Prvi?, navedeni ?len 65 dolo?a, da obveznost obra?una davka nastane „v trenutku prejema pla?ila“. Besedilo te dolo?be torej ne nasprotuje dejstvu, da prejeti znesek ustreza celotnemu pla?ilu storitev, glede katerih je nastala obveznost obra?una DDV. Drugi?, kot je Sodiš?e že poudarilo, je Komisija v obrazložitvi predloga Šeste direktive o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, COM(73) 950 final z dne 20. junija 1973, (*Bilten Evropskih skupnosti*, dodatek 11/73, str. 13), ki je zdaj nadomeš?ena z Direktivo o DDV, navedla, da „kadar so pla?ila na ra?un [...] izvršena pred obdav?ljivim dogodkom, nastane obveznost obra?una davka ob izvršitvi pla?ila, ker sopogodbениki tako prikažejo svoj namen, da vnaprej prevzemajo vse finan?ne posledice obdav?ljivega dogodka“ (zgoraj navedena sodba BUPA Hospitals in Goldsborough Developments, to?ka 49). Tako pa je tudi, kadar predpla?ilo znaša celotni znesek dogovorjenega pla?ila.

38 V tem okviru se predložitveno sodiš?e zaradi razlage ?lenov 63 in 65 Direktive o DDV sprašuje tudi o upoštevnosti dejstva, da stavbna pravica, ustanovljena za družbo Orfey, lahko preneha. V zvezi s tem zadoš?a poudariti, da navedeno sodiš?e navaja, da je zadevno stavbno pravico mogo?e podaljšati le, ?e se izrecno uveljavlja zastaralni rok, ki je dolo?en v ?lenu 67(1) ZZS. Zato je treba šteti, da ta možnost pomeni le razvezni pogoj v smislu ?lena 90(1) Direktive o DDV. Zato kot pravilno trdita belgijska vlada in Komisija, okoliš?ina, da bi bilo tak pogoj mogo?e uporabiti v prihodnosti, ne vpliva na dejstvo, da je bila transakcija opravljena ob ustanovitvi stavbne pravice, ker so bile takrat, kakor je bilo navedeno v to?ki 29 te sodbe, vse upoštevne informacije o prihodnjem opravljanju storitev že znane in so bile torej zadevne storitve zlasti jasno opredeljene. Zato taka možnost ne vpliva na navedeno razlago.

39 Nazadnje je treba navesti, da za ugotovitev, ali so pogoji za nastanek obveznosti obra?una DDV, dolgovanega za take prihodnje storitve, izpolnjeni, ni pomembno vedeti, ali samo pla?ilo za te storitve pomeni transakcijo, ki je predmet DDV. Kot je razvidno iz sodne prakse, navedene v to?kah 28 in 36 te sodbe, za nastanek obveznosti obra?una DDV, dolgovanega za take prihodnje storitve, v okoliš?inah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, namre? zadoš?a, da so vse upoštevne informacije glede teh prihodnjih storitev že znane in da je vrednost pla?ila zanje

mogo?e izraziti v denarju.

40 Iz vsega zgoraj navedenega izhaja, da je treba na prvo, tretje in ?etrto vprašanje odgovoriti, da je treba ?lena 63 in 65 Direktive o DDV razlagati tako, da v okoliš?inah, kot so te v zadevi v glavni stvari, ko je stavbna pravica ustanovljena za družbo zaradi gradnje zgradbe v zameno za gradbene storitve, ki vklju?ujejo gradnjo nekih nepremi?nin, ki bodo v tej zgradbi in se navedena družba zaveže, da bo predala klju? v roke osebam, ki so ustanovile to stavbno pravico, ne nasprotujeta temu, da obveznost obra?una DDV na te gradbene storitve nastane, ko je ustanovljena stavbna pravica, torej preden se opravijo te storitve, ?e so ob ustanovitvi te pravice vse upoštevne informacije glede teh prihodnjih storitev že znane in so tako zadevne storitve zlasti jasno opredeljene ter je mogo?e vrednost navedene pravice izraziti v denarju, kar mora preveriti predložitveno sodiš?e.

Drugo vprašanje

41 Predložitveno sodiš?e z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?lena 73 in 80 Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni odlo?bi, kot je ta v zadevi v glavni stvari, v skladu s katero je dav?na osnova za transakcijo, ?e je pla?ilo za transakcijo v celoti dobava blaga ali opravljanje storitev, tržna vrednost dobavljenega blaga ali opravljenih storitev.

42 Belgijska vlada trdi zlasti, da je treba pla?ilo oceniti glede na tržne mehanizme in da so gospodarski subjekti, pla?ani v naravi, in gospodarski subjekti, pla?ani v denarju, enako obravnavani le, ?e se uporabi tržna vrednost.

43 Komisija pa meni, da ?e je obdav?ljiva transakcija opravljena v zameno za blago, ki se dobavi vnaprej, ali storitve, ki se opravijo vnaprej, je treba dolgovani DDV izra?unati na podlagi denarne vrednosti dobavljenega blaga ali opravljenih storitev v zameno za navedeno transakcijo.

44 Iz ustaljene sodne prakse prav tako izhaja, da je dav?na osnova za odpla?no dobavo blaga ali opravljene storitve pla?ilo, ki ga je za to dejansko prejel dav?ni zavezanec. To pla?ilo pomeni torej subjektivno vrednost, to je dejansko prejet, in ne vrednost, ocenjeno po objektivnih merilih. Poleg tega mora biti mogo?e to pla?ilo izraziti v denarju (glej v tem smislu sodbo z dne 29. julija 2010 v zadevi Astra Zeneca UK, C-40/09, ZOdl., str. I-7505, to?ka 28 in navedena sodna praksa).

45 ?e ta vrednost ni znesek denarja, dogovorjen med strankami, mora biti vrednost, da bi bila subjektivna, ta, ki jo prejemnik storitev, ki pomenijo pla?ilo za dobavo blaga, prisodi storitvam, ki jih želi, in mora ustrezati znesku, ki ga je pripravljen porabiti za to (sodba z dne 2. junija 1994 v zadevi Empire Stores, C-33/93, Recueil, str. I-2329, to?ka 19).

46 Poleg tega je treba opozoriti, da ?len 80(1) Direktive o DDV dolo?a, da lahko države ?lanice, zato da se prepre?i dav?na utaja ali izogibanje pla?ilu davka, v tam naštetih primerih sprejmejo ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je glede dobave blaga ali opravljanja storitev, kadar med dobavitelji ali ponudniki in prejemniki obstajajo družinske ali druge tesne osebne vezi, upravne, lastniške, ?lanske, finan?ne ali pravne vezi, kakor jih opredeljuje država ?lanica, dav?na osnova enaka tržni vrednosti.

47 Vendar so pogoji uporabe, navedeni v tej dolo?bi, iz?rpni, zato nacionalna zakonodaja na podlagi te dolo?be ne more dolo?ati, da je dav?na osnova enaka tržni vrednosti transakcije v drugih primerih, kot so našteti v tej odlo?bi (sodba z dne 26. aprila 2012 v združenih zadevah Balkan and Sea Properties, C-621/10 in C-129/11, to?ka 51).

48 V tem primeru iz predložitvene odlo?be ni razvidno, da je bila zadevna transakcija iz postopka v glavni stvari opravljena med osebami, med katerimi obstajajo vezi, kakršne so

navedene v členu 80(1) Direktive o DDV, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče. V takih okoliščinah navedenega člena ni mogoče razlagati, kot da dovoljuje, da je tržna vrednost navedene transakcije davčna osnova.

49 Iz zgoraj navedenega izhaja, da je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba v okoliščinah, kakršne so te v zadevi v glavni stvari, v katerih transakcija ni bila opravljena med strankami, povezanimi v smislu člena 80 Direktive o DDV, kar pa mora predložitveno sodišče preveriti, člena 73 in 80 navedene direktive razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni odločbi, kot je ta v zadevi v glavni stvari, v skladu s katero je davčna osnova za transakcijo, če je plačilo za to transakcijo v celoti dobava blaga ali opravljanje storitev, enaka tržni vrednosti dobavljenega blaga ali opravljenih storitev.

Peto vprašanje

50 Predložitveno sodišče s petim vprašanjem sprašuje, ali imajo členi 63, 65 in 73 Direktive o DDV neposredni učinek.

51 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča so v vseh primerih, v katerih se zdijo določbe direktive vsebinsko brezpogojne in dovolj natančne, posamezniki upravičeni, da se pred nacionalnimi sodišči sklicujejo nanje zoper državo, če ta direktive ni prenesla v nacionalno pravo v roku ali jo je prenesla nepravilno (sodbi z dne 5. oktobra 2004 v združenih zadevah Pfeiffer in drugi, od C-397/01 do C-403/01, ZOdl., str. I-8835, točka 103, in z dne 12. julija 2012 v združenih zadevah Vodafone España, C-55/11, C-57/11 in C-58/11, točka 37).

52 Sodišče je tako že odločilo, da člen 10(2) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1), ki je postal člen 63 Direktive o DDV, ustreza tem merilom (glej v tem smislu sodbo z dne 20. oktobra 1993 v zadevi Balocchi, C-10/92, Recueil, str. I-5105, točki 34 in 35). Enako je odločilo glede člena 73 Direktive o DDV (zgoraj navedena sodba Balkan and Sea Properties, točka 61).

53 Poleg tega je treba ugotoviti, da člen 65 Direktive o DDV jasno in brezpogojno določa okoliščine, v katerih nastane obveznost obračuna DDV, preden se dobavi blago ali so opravljene storitve, in višino zneska, na katerega se tako obračuna DDV. Torej tudi da določba ustreza navedenim merilom.

54 Torej je treba na peto vprašanje odgovoriti, da imajo členi 63, 65 in 73 Direktive o DDV neposredni učinek.

Stroški

55 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

1. Člena 63 in 65 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da v okoliščinah, kakršne so te v zadevi v glavni stvari, ko je stavbna pravica ustanovljena za družbo zaradi gradnje zgradbe v zameno za gradbene storitve, ki vključujejo gradnjo nekih nepremičnin, ki bodo v tej zgradbi, in se navedena družba zaveže, da bo predala ključ v roke osebam, ki so ustanovile to stavbno pravico, ne nasprotujeta temu, da obveznost obračuna DDV na te gradbene storitve nastane, ko je ustanovljena stavbna pravica, torej preden se opravijo te storitve, če so ob ustanovitvi te pravice vse upoštevne informacije glede teh prihodnjih storitev že

znane in so tako zadevne storitve zlasti jasno opredeljene ter je mogoče vrednost navedene pravice izraziti v denarju, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

2. V okoliščinah, kakršne so te v zadevi v glavni stvari, v katerih transakcija ni bila opravljena med strankami, povezanimi v smislu člena 80 Direktive 2006/112, kar mora preveriti predložitveno sodišče, je treba člena 73 in 80 navedene direktive razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni odločbi, kot je ta v zadevi v glavni stvari, v skladu s katero je davčna osnova za transakcijo, če je plačilo za to transakcijo v celoti dobava blaga ali opravljanje storitev, enaka tržni vrednosti dobavljenega blaga ali opravljenih storitev.

3. Členi 63, 65 in 73 Direktive 2006/112 imajo neposredni učinek.

Podpisi

*Jezik postopka: bolgarščina.