

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2013. gada 26. septembrī (*)

PVN – Direktīva 2006/112/EK – 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts, 26., 62. un 63. pants – Nodokļa iekasgājums – Savstarpīgs izpildījums – Darījumi par atlīdzību – Darījuma nodokļa bāze, ja atlīdzība tiek veikta ar pakalpojumiem – Tiesību lietot un izrīt trešām personām nekustamu īpašumu piešķiršana sabiedrībai no fiziskas personas apmaiņā pret šā īpašuma uzlabošanas un iekārtošanas pakalpojumiem, ko sniedz šā sabiedrība

Lieta C-283/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad Varna* (Bulgārija) iesniedza ar nolikumu, kas pieņemts 2012. gada 29. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 6. jūnijā, tiesvedībā

Serebryannay vek EOOD

pret

Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalna agentsia za prihodite.

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs E. Jarašs [E. Jarašiņas] (referents), tiesneši K. Toadere [C. Toader] un K. G. Fernlunds [C. G. Fernlund],

ģenerālvokāts ģ. Bots [Y. Bot],

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

ģemotvērīgā rakstveida procesā,

ģemotvērīgā apsvērumus, ko sniedza:

- Bulgārijas valdības vārdā – E. Petranova un Y. Atanasov, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – C. Soulay un R. Lyal, pārstāvji,

ģemotvērīgā pāc ģenerālvokāta uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopēju pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta, 26., 62. un 63. panta interpretāciju.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp Serebryannay vek EOOD (turpmāk tekstā – “Serebryannay vek”) un Direktor na Direktsia “Obzhalvane i upravlēnie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlēnie na Natsionalnata agentsiya za prihodite (Valsts ieņēmumu dienesta Centrālās administrācijas Varnas pilsētas direkcijas “Pārskatīšanas un izpildes pārvaldes” direktors, turpmāk tekstā – “direktors”) par pārskatītu nodokļa paziņojumu, ar kuru Serebryannay vek noteikts pienākums samaksēt pievienotās vērtības nodokli (turpmāk tekstā – “PVN”) par 2010. gada jūliju.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar PVN direktīvas 2. panta 1. punktu:

“PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā daļēbvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķojas kā tās;

[..].”

4 Šīs direktīvas 26. panta 1. punktā ir noteikts:

“Šāds darījums uzskata par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību:

a) gadījumu, kad nodokļa maksātājs savam vai tās personāla privātajam vajadzībām lieto preces, kas veido uzņēmējdarbības aktīvu daļu, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savai uzņēmējdarbībai, ja pievienotās vērtības nodoklis šīm precēm ir pilnīgi vai daļēji atskaitāms;

b) pakalpojumu sniegšanu, ko bez maksas veic nodokļa maksātājs savam vai sava personāla privātajam vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām.”

5 Saskaņā ar minētās direktīvas 62. pantu:

“Šā panta nozīmē:

1) “nodokļa iekasgājības gadījums” ir notikums, iestājoties kuram, ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kātu 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.”

6 PVN direktīvas 63. pantā ir noteikts, ka “nodokļa iekasgājības gadījums iestājas un nodoklis kāst iekasgājams tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana”.

7 Atbilstoši šīs pašas direktīvas 65. pantam, “ja maksājums izdarāms uz kontu pirms preču piegādes vai pakalpojuma sniegšanas, nodoklis kāst iekasgājams līdz ar maksājuma saņemšanu un par saņemto summu”.

8 PVN direktīvas 73. pantā ir paredzēts:

“Preču piegādei un pakalpojumu sniegšanai, uz ko neattiecas 74. līdz 77. pants, summa, kurai uzliek nodokli, ir visa summa, kas veido atbilstību, 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.”

9 PVN direktīvas 75. pantā ir noteikts:

“Attiecībā uz šīs direktīvas 26. pantā minēto pakalpojumu sniegšanu, ja preces, kas ir saimnieciskās darbības aktīvā daļa, lieto privātajam vajadzībām vai nolūkā sniegt pakalpojumus bez maksas, summu, kurai uzliek nodokli, veido izmaksas, kas nodokļa maksātājam radušās, lai veiktu pakalpojumu sniegšanu.”

10 Šīs direktīvas 80. panta 1. punkts ir paredzēts, ka, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, tajā uzskaitāmajos 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 īpašas saites vai citas ciešas personiskās saites, vadības, īpašuma, dalības, finanšu vai juridiskās saites, kā tās definē jūsi attiecīgā dalībvalstī, ir parastais tirgus vērtība.

Bulgārijas tiesības

11 Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, 2006. gada 4. augusta DV Nr. 63), reakcijā, kas piemērojama pamatlīmenī (turpmāk tekstā – “ZDDS”), 2. panta 1. punkts ir paredzēts, ka PVN uzliek visa veida pakalpojumu sniegšanai par atbilstību.

12 ZDDS 9. pantā ir noteikts:

“1) Pakalpojuma sniegšana ir jebkāda pakalpojuma veikšana.

2) Par pakalpojuma sniegšanu uzskata arī:

[..]

4. pakalpojuma sniegšanu, kad turētājs/lietotājs salabo un/vai uzlabo izrēķinātu vai lietošanai nodotu mantu.

3) Pakalpojumu sniegšanai par atbilstību pielīdzina:

1. pakalpojuma sniegšanu tādā nodokļa maksātāja personīgām vajadzībām, kas ir fiziska persona, īpašnieks, darbinieki vai trešās personas, ja tās veic šādu izmantota manta, kuras izgatavošanā, ieviešanā vai iegādē PVN ir ticis pilnīgi vai daļēji atskaitīts;

2. bezatbilstības pakalpojuma sniegšanu tādā nodokļa maksātāju personīgām vajadzībām, kas ir fiziskas personas, īpašnieki, darbinieki vai trešās personas.

4) 3) punktu nepiemēro:

[..]

2. bezatbilstības pakalpojumu sniegšanai, ko veic izrēķinātas vai lietošanā nodotas mantas, kura nodota remontam, turētājs/lietotājs, gadījumos, ja manta ir izrēķināta vai nodota lietošanai

turēt?jam/lietot?jam un faktiski past?v?gi tiek izmantota vismaz tr?s gadus;

3. bezatl?dz?bas pakalpojumu sniegšanai, ko veic koncesion?rs, lai uzlabotu lietošan? nodotu mantu, ja š?ds nosac?jums un/vai pien?kums ir paredz?ts koncesijas l?gum?;

[..].”

13 Saska?? ar ZDDS 25. pantu:

“1) Šaj? likum? ar PVN iekas?jam?bas gad?jumu saprot: pre?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, ko veic persona, kas saska?? ar šo likumu ir nodok?u maks?t?ja [..]

2) Nodok?a iekas?jam?bas gad?jums notiek dien?, kad tiek nodotas ?pašumties?bas uz precī vai tiek sniegts pakalpojums.

3) Neskarot 2) punkt? min?tos gad?jumus, nodok?a iekas?jam?bas gad?jums notiek:

[..]

6. dien?, kad l?guma beig?s vai mantas lietošanas beig?s faktiski tiek atg?ta manta izlabot? un/vai uzlabot? st?vokl?, gad?jumos, kad tur?t?js/lietot?js veic bezatl?dz?bas remonta un/vai uzlabošanas pakalpojumu attiec?b? uz iz?r?tu vai lietošan? nodotu mantu, ja nav piem?rojami 9. panta 4) punkta 2. un 3. apakšpunkt? paredz?tie nosac?jumi.

[..]

6) Diena, kad notiek nodok?a iekas?jam?bas gad?jums, atbilstoši 2), 3) un 4) punktam:

1. attiec?b? uz dar?jumiem, kas apliekami ar nodokli, atbilstoši šim likumam nodoklis k??st iekas?jams un re?istr?tajam nodok?u maks?t?jam rodas pien?kums apr??in?t nodokli.

[..]”

14 ZDDS 26. pant? ir noteikts:

“[..]

2) Nodok?a b?ze tiek noteikta, pamatojoties uz to, kas tiek uzskat?ts par atl?dz?bu, ko pieg?d?t?js vai pakalpojumu sniedz?js saist?b? ar dar?jumu sa?em no pirc?ja vai pakalpojumu sa??m?ja vai k?das treš?s personas vai kas tam ir j?sa?em no pieg?d?t?ja vai pakalpojumu sniedz?ja, noteiktu ?ev?s un stotink?s bez PVN. Par atl?dz?bu nav uzskat?mi procentu un l?gumsodu maks?jumi, kuriem ir zaud?jumu atl?dzin?juma raksturs.

[..]

7) Ja atl?dz?ba piln?gi vai da??ji ir noteikta prec?s vai pakalpojums (samaksa tiek piln?b? vai da??ji veikta ar prec?m vai pakalpojumiem), dar?juma nodok?u b?ze ir pieg?d?t?s preces vai sniegt? pakalpojuma tirgus v?rt?ba, kas apr??in?ta dien?, kad nodoklis k?uvis iekas?jams”.

15 ZDDS 27. panta 3. punkt? ir paredz?ts:

“[..]

3) Š?diem dar?jumiem nodok?u b?ze ir tirgus v?rt?ba:

1. pieg?de starp saist?taj?m person?m;

[..]

3. bezatl?dz?bas dar?jums 9. panta 2) punkta 4. apakšpunkta izpratn?."

16 Saska?? ar ZDDS 130. pantu:

"1) Ja atl?dz?ba par pieg?di vai pakalpojuma sniegšanu (piln?b? vai da??ji) tiek noteikta prec?s vai pakalpojums, pie?em, ka notiek divi savstarp?ji saist?ti pieg?des vai pakalpojumu sniegšanas dar?jumi, kuros katru pieg?d?t?ju vai pakalpojumu sniedz?ju uzskata par t?s mantas vai pakalpojuma p?rdev?ju, ko vi?š pieg?d?, un par t?s mantas vai pakalpojuma pirc?ju, ko vi?š sa?em.

2) PVN iekas?jam?bas gad?jums par 1) punkt? min?taj?m pieg?d?m notiek atbilstoši š? likuma visp?r?jiem noteikumiem.

3) Pieg?de, kas paredz?ta 1) punkt?, attiec?b? uz kuru nodok?a iekas?jam?bas gad?jums rodas agr?k, ir uzskat?ma par (pilnu vai da??ju) priekšapmaksu par otro pieg?di."

17 Saska?? ar ZDDS papildnoteikumu 1. panta 8. apakšpunktu "bezatl?dz?bas" ir dar?jums, par kuru nav j?maks? atl?dz?ba vai j?dod manta, ja t?s v?rt?ba vair?kk?rt p?rsniedz sa?emt?s atl?dz?bas v?rt?bu.

18 Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli (*Zakon za korporativnoto podohodno oblagane*) 51. pant? ir noteikts:

"1) Ar nodokli apliekami nemateri?lie pamatl?dzek?i ir:

1. ieg?tie nefinanšu l?dzek?i, kuri:

a) nav fiziski taust?mi;

b) tiek izmantoti ilg?k par 12 m?nešiem;

c) ir izmantojami ierobežotu laiku;

d) atbilst v?rt?bai, kas ir vien?da ar vai liel?ka par zem?ko no š?d?m v?rt?b?m:

aa) nemateri?lajiem pamatl?dzek?iem p?c v?rt?bas noz?m?guma robežas, kas j?nosaka saska?? ar nodok?u maks?t?ja bilances sagatavošanas un nov?rt?šanas metod?m;

bb) BGN 700;

[..]

3. Summas, kas tiek apr??in?tas, pamatojoties uz komercdar?jumiem, kuri paredz?ti iz?r?to vai lietošan? nodoto akt?vu saimniecisk? labuma palielin?šanai; š?s summas nav materi?lie pamatl?dzek?i nodok?u izpratn?.

[..]"

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

19 *Serebryannay vek* ir atbilstoši Bulgārijas tiesību m dibināta vienpersonas sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kas pieder *B. Bodzuliak*, kurš ir arī tās direktors. Atbilstoši komercpreštra sniegtajam ziņojumam šī sabiedrība tostarp darbojas nekustamo īpašuma izīrēšanas, tīrīšanas un viesnīcu industrijas jomā.

20 2009. gada jūnijā *B. Bodzuliak* kā privātpersona nopirka dzīvokli, kas atrodas dzīvokļu viesnīcā Varnā. Viņš tādāpat iegādājās otru dzīvokli šajā pašā pilsētā. Šie dzīvokļi ir deklarēti kā *B. Bodzuliak* un viņa sievas (turpmāk tekstā – “īpašnieki”) kopīpašums.

21 2009. gada 8. aprīlī *B. Bodzuliak* savā vārdā ar *Serebryannay vek* noslēdza divus tirdzniecības līgumus ar vienu saturu, saskaņā ar kuriem viņš šai sabiedrībai uz pieciem gadiem ar pagarināšanas iespēju piešķirāja “lietu tiesību lietošanas tiesības” attiecībā uz savu nekustamo īpašumu nepabeigtas būves stāvu, un tostarp abiem attiecīgajiem dzīvokļiem. Tika paredzēts, ka *Serebryannay vek* izīrēs minētos dzīvokļus trešām personām.

22 Saskaņā ar šiem līgumiem *Serebryannay vek* nav jāpārskaita īres maksa īpašniekiem šo līgumu spēkā esamības laikā. Turpretī šī sabiedrība apņemas savā vārdā, sedzot izmaksas un atbilstoši savam vārdam, veikt atjaunošanas un montāžas darbus, lai tie būtu pabeigti un lai tos varētu nodot ekspluatācijā, tostarp grīdas, mēbeļu, dekorāciju un sanitāro iekārtu iegādi un piegādi. Ir paredzēts, ka atbilstoši šiem līgumiem īpašnieki atgūs attiecīgos dzīvokļus ar tajos veiktajiem iekārtošanas darbiem.

23 2010. gada 21. oktobrī nodokļu administrācija veica pārbaudi un izdeva pārskatītu nodokļa paziņojumu par 2010. gada jūliju. Tā uzskatīja, ka *Serebryannay vek* ir sniegusi bezmaksas pakalpojumus īpašniekiem un ka šo pakalpojumu nodokļu būze atbilst to izmaksu vērtībai, ko šī sabiedrība ir segusi, lai šos pakalpojumus sniegtu.

24 *Serebryannay vek* par minēto līgumu iesniedza direktoram administratīvā sūdzību. Ar 2011. gada 10. jūnija līgumu direktors atcēla šo pašu nodokļa paziņojumu un nodeva lietas materiālus nodokļu administrācijai jaunas pārbaudes veikšanai. Viņš būtu būtu uzskatīja, ka ir notikusi pakalpojumu maiņa, jo *Serebryannay vek* bija saņēmusi attiecīgos dzīvokļus arī kā atlīdzību par to atjaunošanas un iekārtošanas pakalpojumiem. Ēmot viņš šo interpretāciju, direktors, pamatojoties uz ZDDS 26. panta 7. punktu, uzskatīja, ka šo dzīvokļu atjaunošanas un iekārtošanas pakalpojumu nodokļu būze ir šo pakalpojumu tirgus cena un ka tā ir nosakāma, veicot jaunu pārbaudi.

25 Nodokļu administrācija veica otru pārbaudi un konstatēja, ka ir notikusi pakalpojumu maiņa, proti, atjaunošanas un iekārtošanas pakalpojumu, ko veica *Serebryannay vek*, maiņa pret īpašnieku īres pakalpojumiem ZDDS 130. panta izpratnē, jo *B. Bodzuliak* attiecīgā dzīvokļi ir kopīpašumā ar viņa sievu, viņš ir viengais *Serebryannay vek* kapitāla daļu īpašnieks un viņš nebija noteicis nekādu īres maksu.

26 Nodokļu administrācija uzskatīja, ka datums, kad tika piešķirta atļauja izmantot viesnīcu, kurā atrodas pirmais šis sprieduma 20. punktā minētais dzīvoklis, proti, 2010. gada 29. jūnijs, ir datums, kurā veikti atjaunošanas un iekārtošanas pakalpojumi. Attiecībā uz šajā pašā sprieduma punktā minēto otro dzīvokli par minēto pakalpojumu sniegšanas datumu tika atzīts par 2010. gada 30. jūnijs.

27 Ēmot viņš šos datumus, nodokļu administrācija uzskatīja, ka *Serebryannay vek* bija, vēlākais, 2010. gada 5. jūlijā jāizsniedz rīkojums par tās veikto atjaunošanas un iekārtošanas pakalpojumu sniegšanu.

28 T? k? dar?jumi tika veikti starp saist?t?m person?m, tika uzskat?ts, ka nodok?u b?ze pakalpojumiem, ko sniedza *Serebryannay vek*, ir min?to pre?u un pakalpojumu tirgus cena. Veicot ekspert?zi, abu attiec?go dz?vok?u kop?j? v?rt?ba tika noteikta 558 000 bulg?ru ?evu (BGN) apm?r?. Pamatojoties uz to, 2011. gada 14. decembr? nodok?u administr?cija, konstat?jot, ka *Serebryannay vek* par 2010. gada j?liju bija j?maks? PVN par?ds BGN 111 600 apm?r?, pieskaitot kav?juma procentus BGN 6341,55 apm?r?, izdeva jaunu, p?rskat?tu nodok?a pazi?ojumu.

29 *Serebryannay vek* par šo pazi?ojumu iesniedza direktoram administr?vu s?dz?bu, un direktors ar 2012. gada 12. marta l?mumu šo s?dz?bu noraid?ja. Š? sabiedr?ba c?la pras?bu par šo l?mumu iesniedz?jties?. Š?s pras?bas pamatojumam min?t? sabiedr?ba apgalvo, ka nav notikusi pakalpojumu mai?a, bet ka t? ir sniegusi bezatl?dz?bas pakalpojumus ZDDS 9. panta 2) punkta 4. apakšpunkta izpratn?. T? uzskata, ka atbilstoši ZDDS 25. panta 3) punkta 6. apakšpunktam PVN iekas?jam?bas gad?jums par šo pakalpojumu sniegšanu notika dien?, kad l?guma beig?s vai mantas lietošanas beig?s faktiski tika atg?ta manta uzlabot? st?vokl?.

30 Pak?rtoti, *Serebryannay vek* apgalvo, ka PVN bija j?atskaita par 2010. gada j?niju, proti, laikposmu, kur? esot tikuši sniegti pakalpojumi, nevis par 2010. gada j?liju. Š? sabiedr?ba ar? uzskata, ka par nodok?a b?zi esot bijis j?uzskata sa?emtais pakalpojums, nevis veikto pakalpojumu v?rt?ba.

31 Turkl?t atbilstoši *Serebryannay vek* apgalvotajam Bulg?rijas ties?bu akti nav sader?gi ar PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu un 26. pantu, jo tikai dar?jumi par atl?dz?bu var tikt aplikti ar nodokli.

32 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka, lai izš?irtu tai iesniegto str?du, ir j?nosaka, vai ir notikusi pakalpojumu sniegšanas mai?a un, apstiprinošas atbildes gad?jum?, k?di ir piem?rojamie noteikumi, lai noteiktu nodok?u b?zi par abu pakalpojumu sniegšanu. Turpret?, ja nav runas par mai?u, iesniedz?jtiesai rodas jaut?jums, vai *Serebryannay vek* sniegtie pakalpojumi ir ar nodokli apliekami pakalpojumi un, attiec?gaj? gad?jum?, kur? br?d? rodas PVN iekas?jam?bas gad?jums par min?tajiem pakalpojumiem, un k? noteikt nodok?u b?zi.

33 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka nodok?u administr?cija nepareizi kvalific?jusi ?pašnieku veiktu attiec?go dz?vok?u nodošanu *Serebryannay vek* lietošan? k? ?ri. ?re esot dar?jums par atl?dz?bu, kas, p?c š?s tiesas dom?m, nav pamatlietas gad?jums, jo attiec?gajos l?gumos ir skaidri paredz?ts, ka ?res maksa nav j?maks?. L?dz ar to runa esot par bezmaksas dar?jumu, kas ir patapin?jums. P?c iesniedz?jtiesas dom?m, *Serebryannay vek* sniegto pakalpojumu piel?dzin?šana ?res maks?šanai b?tu pret?ja l?gumsl?dz?ju pušu gribai.

34 Uzskatot, ka *Serebryannay vek* ir ieguvusi nemateri?los pamatl?dzek?us apmai?? pret to, ka t? ap??m?s segt attiec?go dz?vok?u uzlabošanas izmaksas, iesniedz?jtiesai rodas jaut?jums, vai š?du akt?vu ieg?šana var tikt uzskat?ta par samaksu par uzlabošanas pakalpojumiem. Apstiprinošas atbildes gad?jum? t? uzskata, ka runa b?tu par dar?jumu par atl?dz?bu, kuram neb?tu gr?ti noteikt nodok?a iekas?jam?bas gad?juma datumu un nodok?a b?zi PVN nomaksai. Noraidošas atbildes gad?jum? runa b?tu par bezmaksas pakalpojumu sniegšanu, kas š?s lietas apst?k?os nevar?tu tikt piel?dzin?ta pakalpojumu sniegšanai par atl?dz?bu, jo šie pakalpojumi tika sniegti *Serebryannay vek* saimniecisk?s darb?bas vajadz?b?m. Tom?r iesniedz?jtiesai ir šaubas par t?du valsts ties?bu normu sader?bu ar PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, 26., 62. un 63. pantu, kas tostarp attiecas uz nodok?a piem?rojam?bu, nodok?a b?zi un br?di, kad notiek nodok?a iekas?jam?bas gad?jums par bezmaksas pakalpojumu sniegšanu.

35 Šķodos apstākļos *Administratīven sad Varna* [Varnas Administratīvā tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šķodus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [PVN direktīvas] 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nemateriālo pamatlīdzekļu iegāšana par izmaksu par izrēķināto vai lietošanā nodotas mantas uzlabošanu segšanu nozīmē veikt maksājumu par uzlabošanas pakalpojumu pat tad, ja saskaņā ar līgumu mantas īpašniekam nepienākas atlīdzība?

2) Vai [PVN direktīvas] 2. panta 1. punkta c) apakšpunktam un 26. pantam ir pretrunā valsts tiesību norma, saskaņā ar kuru pakalpojuma, ko veido izrēķināto vai lietošanā nodotas mantas uzlabošana, sniegšana bez atlīdzības visos gadījumos ir uzskatāma par apliekamu ar nodokli? Vai tādēļ apstākļos kā pamatlīdzības atbildes sniegšanai uz otro jautājumu ir nozīme tam, ka:

– bezatlīdzības pakalpojuma sniedzējs ir īstenojis tiesības uz PVN atskaitēšanu attiecībā uz uzlabošanas darbu veikšanai izmantotajām precēm un pakalpojumiem, kas tam arī vēl nebija liegts ar spēkā stājušos nodokļu revīzijas aktu;

– nodokļu revīzijas brīdī sabiedrība vēl nebija uzsākusi veikt ar nodokli apliekamus darījumus saistībā ar zemes gabaliem, bet līguma spēkā esamības termiņš vēl nebija beidzies?

3) Vai [PVN direktīvas] 62. un 63. pantam ir pretrunā valsts tiesību norma, saskaņā ar kuru nodokļa maksāšanas pienākums par darījumu rodas nevis pakalpojuma sniegšanas (šajā gadījumā – uzlabošanas darbu veikšanas) brīdī, bet tad, kad līguma vai lietošanas beigās faktiski tiek atgriezta manta uzlabotā stāvoklī?

4) Ja uz pirmo un otro jautājumu tiek sniegta noraidošā atbilde: saskaņā ar kādu [PVN direktīvas] VII sadaļas noteikumu ir jānosaka PVN bāze, ja bezatlīdzības darījums neietilpst šīs direktīvas 26. panta piemērošanas jomā?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

36 Ar savu pirmo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka dzīvokļa atjaunošanas un iekārtošanas pakalpojumu sniegšana ir jāuzskata par veiktu par atlīdzību, ja saskaņā ar līgumu, kas noslēgts ar šo dzīvokļa īpašnieku, minēto pakalpojumu sniedzējs, pirmkārt, apņemas veikt šos pakalpojumus, pats sedzot izmaksas, un, otrkārt, iegūst tiesības izmantot minēto dzīvokli savas saimnieciskās darbības veikšanai šo līguma spēkā esamības laikā bez pienākuma maksāt tās res maksu, bet minētā līguma beigās īpašnieks atgūst iekārtotu dzīvokli.

37 Šajā ziņā ir jāatgādina, pirmkārt, ka, lai darījumu kvalificētu kā darījumu par atlīdzību, pietiek konstatēt, ka pastāv tieša saikne starp preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu un atlīdzību, ko par tiem faktiski ir saņēmis nodokļa maksātājs (skat. 2005. gada 20. janvārā spriedumu lietā C-412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck*, Krājums, I-743. lpp., 22. punkts, un 2011. gada 9. jūnijā spriedumu lietā C-285/10 *Campsa Estaciones de Servicio*, Krājums, I-5059. lpp., 25. punkts). Šķoda tieša saikne tiek konstatēta, ja starp pakalpojuma sniedzēju un tās saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtais samaksa ir faktiska atlīdzība par pakalpojuma saņēmēja sniegto pakalpojumu (it īpaši skat. 2009. gada 3. septembra spriedumu lietā C-37/08 *RCI Europe*, Krājums, I-7533. lpp., 24. punkts, un 2012. gada 3. maija spriedumu lietā C-520/10 *Lebara*, 27. punkts).

38 Otrkārt, atlīdzība par preču piegādi var būt pakalpojumu sniegšana un būt tās nodokļu

b?ze PVN direkt?vas 73. panta izpratn? – tom?r ar nosac?jumu, ka past?v tieša saikne starp pre?u pieg?di un pakalpojumu sniegšanu un ka pakalpojumu sniegšanas v?rt?ba var tikt izteikta naud? (2001. gada 3. j?lija spriedums liet? C?380/99 *Bertelsmann, Recueil*, l?5163. lpp., 17. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Tas pats attiecas uz gad?jumu, ja pakalpojumus sniedz apmai?? pret citu pakalpojumu sniegšanu, ja ir izpild?ti šie paši nosac?jumi.

39 Trešk?rt, mai?as l?gumi, kuros atl?dz?ba p?c defin?cijas ir noteikta gaud?, un dar?jumi, kuros atl?dz?ba tiek izmaks?ta naud?, no ekonomisk? un komerci?l? viedok?a ir divas identiskas situ?cijas (šaj? zi?? skat. 1997. gada 3. j?lija spriedumu liet? C?330/95 *Goldsmiths, Recueil*, l?3801. lpp., 23.–25. punkts, un 2012. gada 19. decembra spriedumu liet? C?549/11 *Orfey*, 35. punkts).

40 L?dz ar to, ja saska?? ar l?gumu, kas nosl?gts ar dz?vok?a ?pašnieku, š? dz?vok?a atjaunošanas un iek?rtošanas pakalpojumu sniedz?js, pirmk?rt, ap?emas veikt šos pakalpojumus, pats sedzot izmaksas, un, otrk?rt, ieg?st ties?bas izmantot min?to dz?vokli savas saimniecisk?s darb?bas veikšanai š? l?guma sp?k? esam?bas laik? bez pien?kuma maks?t ?res maksu, bet min?t? l?guma beig?s ?pašnieks atg?st iek?rtotu dz?vokli, šie atjaunošanas un iek?rtošanas pakalpojumi ietilpst to pakalpojumu kategorij?, kas tiek sniegti par atl?dz?bu PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratn?. Proti, t?d?j?di past?v tieša saikne starp min?to pakalpojumu un faktiski sa?emto atl?dz?bu apmai?? par šo pakalpojumu sniegšanu, proti, ties?bas izmantot attiec?go dz?vokli savas saimniecisk?s darb?bas veikšanai š? l?guma sp?k? esam?bas laik?.

41 Tas, ka attiec?go pakalpojumu sniegšana attiec?g? dz?vok?a ?pašniekam sniegs labumu tikai p?c l?guma beig?m, šaj? zi?? neko nemaina, jo kopš l?guma nosl?gšanas l?gumsl?dz?jas puses š?dam l?gumam par abpus?ju pien?kumu izpildi ap?emas viena otrai sniegt savstarp?ju izpild?jumu (p?c analo?ijas skat. 2002. gada 21. marta spriedumu liet? C?174/00 *Kennemer Golf, Recueil*, l?3293. lpp., 40. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *RCI Europe*, 31. un 33. punkts).

42 ?emot v?r? iepriekš min?to, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka dz?vok?a atjaunošanas un iek?rtošanas pakalpojumu sniegšana ir j?uzskata par veiktu par atl?dz?bu, ja saska?? ar l?gumu, kas nosl?gts ar š? dz?vok?a ?pašnieku, min?to pakalpojumu sniedz?js, pirmk?rt, ap?emas veikt šos pakalpojumus, pats sedzot izmaksas, un, otrk?rt, ieg?st ties?bas izmantot min?to dz?vokli savas saimniecisk?s darb?bas veikšanai š? l?guma sp?k? esam?bas laik? bez pien?kuma maks?t ?res maksu, bet min?t? l?guma beig?s ?pašnieks atg?st iek?rtotu dz?vokli.

Par otro l?dz ceturto jaut?jumu

43 No otr? l?dz ceturt? jaut?juma teksta izriet, ka tie ir tikuši uzdoti gad?jumam, ja no atbildes, kas sniegta uz pirmo jaut?jumu, izriet?tu, ka t?da pakalpojumu sniegšana, k? aprakst?ts šaj? pirmaj? jaut?jum?, neietilpst to pakalpojumu kategorij?, kas tiek sniegti par atl?dz?bu PVN direkt?vas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratn?.

44 ?emot v?r? iepriekš min?to, uz otro l?dz ceturto jaut?jumu atbilde nav j?sniedz.

Par ties?šan?s izdevumiem

45 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (astot? pal?ta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direkt?vas 2006/112/EK par kop?ju pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?mu 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka dz?vok?a atjaunošanas un iek?rtošanas pakalpojumu sniegšana ir j?uzskata par veiktu par atl?dz?bu, ja saska?? ar l?gumu, kas nosl?gts ar š? dz?vok?a ?pašnieku, min?to pakalpojumu sniedz?js, pirmk?rt, ap?emas veikt šos pakalpojumus, pats sedzot izmaksas, un, otrk?rt, ieg?st ties?bas izmantot min?to dz?vokli savas saimniecisk?s darb?bas veikšanai š? l?guma sp?k? esam?bas laik? bez pien?kuma maks?t ?res maksu, bet min?t? l?guma beig?s ?pašnieks atg?st iek?rtotu dz?vokli.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – bulg?ru.