



Judikatūras krājums

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 iekasējamības gadījums — Savstarpējs izpildījums — Darījumi par atlīdzību —
Darījuma nodokļa bāze, ja atlīdzība tiek veikta ar pakalpojumiem — Tiesību lietot un izīrēt trešām
personām nekustamu īpašumu piešķiršana sabiedrībai no fiziskas personas apmaiņā pret šā īpašuma
uzlabošanas un iekārtošanas pakalpojumiem, ko sniedz šī sabiedrība

Lieta C-283/12

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

Serebryannay vek EOOD

pret

***Direktor na Direktsia "Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto" – Varna pri Tsentralno
upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite.***

TIESA (astotā palāta)

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

ģenerālvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— Bulgārijas valdības vārdā – *E. Petranova* un *Y. Atanasov*, pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā – *C. Soulay* un *R. Lyal*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklauššanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta
secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – bulgāru.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu 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 lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Serebryannay vek EOOD* (turpmāk tekstā – “*Serebryannay vek*”) un *Direktor na Direksia “Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite* (Valsts ieņēmumu dienesta Centrālās administrācijas Varnas pilsētas direkcijas “Pārsūdzības un izpildes pārvaldes” direktors, turpmāk tekstā – “direktors”) par pārskatītu nodokļa paziņojumu, ar kuru *Serebryannay vek* noteikts pienākums samaksāt 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 dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rikojas kā tāds;

[..].”

- 4 Šis direktīvas 26. panta 1. punktā ir noteikts:

“Šādus darījumus uzskata par pakalpojumu sniegšanu par atlīdzību:

- a) gadījumu, kad nodokļa maksātājs savām vai tā personāla privātajām 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 savām vai sava personāla privātām vajadzībām, vai, plašākā nozīmē, citiem mērķiem nekā savas uzņēmējdarbības vajadzībām.”

- 5 Saskaņā ar minētās direktīvas 62. pantu:

“Šā panta nozīmē:

- 1) “nodokļa iekasējamības gadījums” ir notikums, iestājoties kuram, ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasējams;
- 2) “nodokļa iekasējamība” 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 iekasējamības gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasējams 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 kļūst iekasējams 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 atlīdzību, kuru piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs par šiem darījumiem ir saņēmis vai saņems no pircēja, pakalpojumu saņēmēja vai trešās personas, tostarp subsīdijas, kas tieši saistītas ar šo darījumu cenām.”
- 9 PVN direktīvas 75. pantā ir noteikts:
- “Attiecībā uz šīs direktīvas 26. pantā minēto pakalpojumu sniegšanu, ja preces, kas ir saimnieciskās darbības aktīvu daļa, lieto privātajām 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. punktā ir paredzēts, ka, lai novērstu krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, tajā uzskaitītajos gadījumos dalībvalstis var veikt pasākumus, lai nodrošinātu, ka summa, kurai uzliek nodokli, attiecībā uz preču piegādēm un pakalpojumu sniegšanu pircējiem vai saņēmējiem, ar ko pastāv ģimenes saites vai citas ciešas personiskas saites, vadības, īpašuma, dalības, finanšu vai juridiskas saites, kā tās definējusi attiecīgā dalībvalsts, ir parastā 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 pamatlīdētā (turpmāk tekstā – “ZDDS”), 2. panta 1. punktā ir paredzēts, ka PVN uzliek visa veida pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību.
- 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 izīrētu vai lietošanai nodotu mantu.
- 3) Pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību pielīdzina:
1. pakalpojuma sniegšanu tāda nodokļa maksātāja personīgām vajadzībām, kas ir fiziska persona, īpašnieks, darbinieki vai trešās personas, ja tā veikšanā tiek izmantota manta, kuras izgatavošanā, ieviešanā vai iegādē PVN ir ticis pilnīgi vai daļēji atskaitīts;
 2. bezatlīdzības pakalpojuma sniegšanu tādu nodokļa maksātāju personīgām vajadzīgām, kas ir fiziskas personas, īpašnieki, darbinieki vai trešās personas.
- 4) 3) punktu nepiemēro:
- [..]

2. bezatlīdzības pakalpojumu sniegšanai, ko veic izīrētas vai lietošanā nodotas mantas, kura nodota remontam, turētājs/lietotājs, gadījumos, ja manta ir izīrēta vai nodota lietošanai turētājam/lietotājam un faktiski pastāvīgi tiek izmantota vismaz trīs gadus;
3. bezatlīdzības pakalpojumu sniegšanai, ko veic koncesionārs, lai uzlabotu lietošanā nodotu mantu, ja šāds nosacījums un/vai pienākums ir paredzēts koncesijas līgumā;

[..].”

13 Saskaņā ar ZDDS 25. pantu:

“1) Šajā likumā ar PVN iekasējamības gadījumu saprot: preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko veic persona, kas saskaņā ar šo likumu ir nodokļu maksātāja [..]

2) Nodokļa iekasējamības gadījums notiek dienā, kad tiek nodotas īpašumtiesības uz precī vai tiek sniegts pakalpojums.

3) Neskarot 2) punktā minētos gadījumus, nodokļa iekasējamības gadījums notiek:

[..]

6. dienā, kad līguma beigās vai mantas lietošanas beigās faktiski tiek atgūta manta izlabotā un/vai uzlabotā stāvoklī, gadījumos, kad turētājs/lietotājs veic bezatlīdzības remonta un/vai uzlabošanas pakalpojumu attiecībā uz izīrētu vai lietošanā nodotu mantu, ja nav piemērojami 9. panta 4) punkta 2. un 3. apakšpunktā paredzētie nosacījumi.

[..]

6) Diena, kad notiek nodokļa iekasējamības gadījums, atbilstoši 2), 3) un 4) punktam:

1. attiecībā uz darījumiem, kas apliekami ar nodokli, atbilstoši šim likumam nodoklis kļūst iekasējams un reģistrētajam nodokļu maksātājam rodas pienākums aprēķināt nodokli.

[..].”

14 ZDDS 26. pantā ir noteikts:

“[..]

2) Nodokļa bāze tiek noteikta, pamatojoties uz to, kas tiek uzskatīts par atlīdzību, ko piegādātājs vai pakalpojumu sniedzējs saistībā ar darījumu saņem no pircēja vai pakalpojumu saņēmēja vai kādas trešās personas vai kas tam ir jāsaņem no piegādātāja vai pakalpojumu sniedzēja, noteiktu lēvās un stotinkās bez PVN. Par atlīdzību nav uzskatāmi procentu un līgumsodu maksājumi, kuriem ir zaudējumu atlīdzinājuma raksturs.

[..]

7) Ja atlīdzība pilnīgi vai daļēji ir noteikta precēs vai pakalpojumos (samaksa tiek pilnībā vai daļēji veikta ar precēm vai pakalpojumiem), darījuma nodokļu bāze ir piegādātās preces vai sniegtā pakalpojuma tirgus vērtība, kas aprēķināta dienā, kad nodoklis kļuvis iekasējams”.

15 ZDDS 27. panta 3. punktā ir paredzēts:

“[..]

3) Šādiem darījumiem nodokļu bāze ir tirgus vērtība:

1. piegāde starp saistītajām personām;

[..]

3. bezatlīdzības darījums 9. panta 2) punkta 4. apakšpunkta izpratnē.”

16 Saskaņā ar ZDDS 130. pantu:

“1) Ja atlīdzība par piegādi vai pakalpojuma sniegšanu (pilnībā vai daļēji) tiek noteikta precēs vai pakalpojumos, pieņem, ka notiek divi savstarpēji saistīti piegādes vai pakalpojumu sniegšanas darījumi, kuros katru piegādātāju vai pakalpojumu sniedzēju uzskata par tās mantas vai pakalpojuma pārdevēju, ko viņš piegādā, un par tās mantas vai pakalpojuma pircēju, ko viņš saņem.

2) PVN iekasējamības gadījums par 1) punktā minētajām piegādēm notiek atbilstoši šī likuma vispārējiem noteikumiem.

3) Piegāde, kas paredzēta 1) punktā, attiecībā uz kuru nodokļa iekasējamības gadījums rodas agrāk, ir uzskatāma par (pilnu vai daļēju) priekšapmaksu par otro piegādi.”

17 Saskaņā ar ZDDS papildnoteikumu 1. panta 8. apakšpunktu “bezatlīdzības” ir darījums, par kuru nav jāmaksā atlīdzība vai jādod manta, ja tās vērtība vairākkārt pārsniedz saņemtās atlīdzības vērtību.

18 Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli (*Zakon za korporativnoto podohodno oblagane*) 51. pantā ir noteikts:

“1) Ar nodokli apliekami nemateriālie pamatlīdzekļi ir:

1. iegūtie nefinanšu līdzekļi, kuri:

a) nav fiziski taustāmi;

b) tiek izmantoti ilgāk par 12 mēnešiem;

c) ir izmantojami ierobežotu laiku;

d) atbilst vērtībai, kas ir vienāda ar vai lielāka par zemāko no šādām vērtībām:

aa) nemateriālajiem pamatlīdzekļiem pēc vērtības nozīmīguma robežas, kas jānosaka saskaņā ar nodokļu maksātāja bilances sagatavošanas un novērtēšanas metodēm;

bb) BGN 700;

[..]

3. Summas, kas tiek aprēķinātas, pamatojoties uz komercdarījumiem, kuri paredzēti izīrēto vai lietošanā nodoto aktīvu saimnieciskā labuma palielināšanai; šīs summas nav materiālie pamatlīdzekļi nodokļu izpratnē.

[..]”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 19 *Serebryannay vek* ir atbilstoši Bulgārijas tiesībām dibināta vienpersonas sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kas pieder *B. Bodzuliak*, kurš ir arī tās direktors. Atbilstoši komercreģistra sniegtajām ziņām šī sabiedrība tostarp darbojas nekustamā īpašuma izīrēšanas, tūrisma un viesnīcu industrijas jomā.
- 20 2009. gada jūnijā *B. Bodzuliak* kā privātpersona nopirka dzīvokli, kas atrodas dzīvokļu viesnīcā Varnā. Viņš tāpat 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 tādus līgumus ar vienādu saturu, saskaņā ar kuriem viņš šai sabiedrībai uz pieciem gadiem ar pagarināšanas iespēju piešķīra “lietu tiesību lietošanas tiesības” attiecībā uz savu nekustamo īpašumu nepabeigtas būves stāvoklī, un tostarp abiem attiecīgajiem dzīvokļiem. Tika paredzēts, ka *Serebryannay vek* izīrēs minētos dzīvokļus trešām personām.
- 22 Saskaņā ar šiem līgumiem *Serebryannay vek* nav jāpārskaita ires maksa īpašniekiem šo līgumu spēkā esamības laikā. Turpretī šī sabiedrība apņemas savā vārdā, sedzot izmaksas un atbilstoši savam vērtējumam, 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 bāze atbilst to izmaksu vērtībai, ko šī sabiedrība ir segusi, lai šos pakalpojumus sniegtu.
- 24 *Serebryannay vek* par minēto lēmumu iesniedza direktoram administratīvu sūdzību. Ar 2011. gada 10. jūnija lēmumu direktors atcēla šo pašu nodokļa paziņojumu un nodeva lietas materiālus nodokļu administrācijai jaunas pārbaudes veikšanai. Viņš būtībā uzskatīja, ka ir notikusi pakalpojumu maiņa, jo *Serebryannay vek* bija saņēmusi attiecīgos dzīvokļus irē kā atlīdzību par to atjaunošanas un iekārtošanas pakalpojumiem. Ņemot vērā šo interpretāciju, direktors, pamatojoties uz *ZDDS* 26. panta 7. punktu, uzskatīja, ka šo dzīvokļu atjaunošanas un iekārtošanas pakalpojumu nodokļu bāze 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 ires pakalpojumiem *ZDDS* 130. panta izpratnē, jo *B. Bodzuliak* attiecīgie dzīvokļi ir kopīpašumā ar viņa sievu, viņš ir vienīgais *Serebryannay vek* kapitāla daļu īpašnieks un viņš nebija noteicis nekādu ires maksu.
- 26 Nodokļu administrācija uzskatīja, ka datums, kad tika piešķirta atļauja izmantot viesnīcu, kurā atrodas pirmais šā 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 otru dzīvokli par minēto pakalpojumu sniegšanas datumu tika atzīts pēdējās piegādes apliecinājuma dokumentā norādītais datums, proti, 2010. gada 30. jūnijs.
- 27 Ņemot vērā šos datumus, nodokļu administrācija uzskatīja, ka *Serebryannay vek* bija, vēlākais, 2010. gada 5. jūlijā jāizsniedz rēķins par tās veikto atjaunošanas un iekārtošanas pakalpojumu sniegšanu.
- 28 Tā kā darījumi tika veikti starp saistītām personām, tika uzskatīts, ka nodokļu bāze pakalpojumiem, ko sniedza *Serebryannay vek*, ir minēto preču un pakalpojumu tirgus cena. Veicot ekspertīzi, abu attiecīgo dzīvokļu kopējā vērtība tika noteikta 558 000 bulgāru lēvu (BGN) apmērā. Pamatojoties uz to,

2011. gada 14. decembrī nodokļu administrācija, konstatējot, ka *Serebryannay vek* par 2010. gada jūliju bija jāmaksā PVN parāds BGN 111 600 apmērā, pieskaitot kavējuma procentus BGN 6 341,55 apmērā, izdeva jaunu, pārskatītu nodokļa paziņojumu.

- 29 *Serebryannay vek* par šo paziņojumu iesniedza direktoram administratīvu sūdzību, un direktors ar 2012. gada 12. marta lēmumu šo sūdzību noraidīja. Šī sabiedrība cēla prasību par šo lēmumu iesniedzējtiesā. Šīs prasības pamatojumam minētā sabiedrība apgalvo, ka nav notikusi pakalpojumu maiņa, bet ka tā ir sniegusi bezatlīdzības pakalpojumus ZDDS 9. panta 2) punkta 4. apakšpunkta izpratnē. Tā uzskata, ka atbilstoši ZDDS 25. panta 3) punkta 6. apakšpunktam PVN iekasējamības gadījums par šo pakalpojumu sniegšanu notika dienā, kad līguma beigās vai mantas lietošanas beigās faktiski tika atgūta manta uzlabotā stāvoklī.
- 30 Pakārtoti, *Serebryannay vek* apgalvo, ka PVN bija jāatskaita par 2010. gada jūniju, proti, laikposmu, kurā esot tikuši sniegti pakalpojumi, nevis par 2010. gada jūliju. Šī sabiedrība arī uzskata, ka par nodokļa bāzi esot bijis jāuzskata saņemtais pakalpojums, nevis veikto pakalpojumu vērtība.
- 31 Turklāt atbilstoši *Serebryannay vek* apgalvotajam Bulgārijas tiesību akti nav saderīgi ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu un 26. pantu, jo tikai darījumi par atlīdzību var tikt aplikti ar nodokli.
- 32 Iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai izšķirtu tai iesniegto strīdu, ir jānosaka, vai ir notikusi pakalpojumu sniegšanas maiņa un, apstiprinošas atbildes gadījumā, kādi ir piemērojamie noteikumi, lai noteiktu nodokļu bāzi par abu pakalpojumu sniegšanu. Turpretī, ja nav runas par maiņu, iesniedzējtiesai rodas jautājums, vai *Serebryannay vek* sniegtie pakalpojumi ir ar nodokli apliekami pakalpojumi un, attiecīgajā gadījumā, kurā brīdī rodas PVN iekasējamības gadījums par minētajiem pakalpojumiem, un kā noteikt nodokļu bāzi.
- 33 Iesniedzējtiesa uzskata, ka nodokļu administrācija nepareizi kvalificējusi īpašnieku veiktu attiecīgo dzīvokļu nodošanu *Serebryannay vek* lietošanā kā īri. Īre esot darījums par atlīdzību, kas, pēc šīs tiesas domām, nav pamatlietas gadījums, jo attiecīgajos līgumos ir skaidri paredzēts, ka īres maksa nav jāmaksā. Līdz ar to runa esot par bezmaksas darījumu, kas ir patapinājums. Pēc iesniedzējtiesas domām, *Serebryannay vek* sniegto pakalpojumu pielīdzināšana īres maksāšanai būtu pretēja līgumslēdzēju pušu gribai.
- 34 Uzskatot, ka *Serebryannay vek* ir ieguvusi nemateriālos pamatlīdzekļus apmaiņā pret to, ka tā apņēmas segt attiecīgo dzīvokļu uzlabošanas izmaksas, iesniedzējtiesai rodas jautājums, vai šādu aktīvu iegūšana var tikt uzskatīta par samaksu par uzlabošanas pakalpojumiem. Apstiprinošas atbildes gadījumā tā uzskata, ka runa būtu par darījumu par atlīdzību, kuram nebūtu grūti noteikt nodokļa iekasējamības gadījuma datumu un nodokļa bāzi PVN nomaksai. Noraidošas atbildes gadījumā runa būtu par bezmaksas pakalpojumu sniegšanu, kas šīs lietas apstākļos nevarētu tikt pielīdzināta pakalpojumu sniegšanai par atlīdzību, jo šie pakalpojumi tika sniegti *Serebryannay vek* saimnieciskās darbības vajadzībām. Tomēr iesniedzējtiesai ir šaubas par tādu valsts tiesību normu saderību ar PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunktu, 26., 62. un 63. pantu, kas tostarp attiecas uz nodokļa piemērojamību, nodokļa bāzi un brīdi, kad notiek nodokļa iekasējamības gadījums par bezmaksas pakalpojumu sniegšanu.
- 35 Šādos apstākļos *Administrativen sad Varna* [Varnas Administratīvā tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [PVN direktīvas] 2. panta 1. punkta c) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nemateriālo pamatlīdzekļu iegūšana par izmaksu par izīrētas 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 izīrētas vai lietošanā nodotas mantas uzlabošana, sniegšana bez atlīdzības visos gadījumos ir uzskatāma par apliekamu ar nodokli? Vai tādos apstākļos kā pamatlietā atbildes sniegšanai uz otro jautājumu ir nozīme tam, ka:
- bezatlīdzības pakalpojuma sniedzējs ir īstenojis tiesības uz PVN atskaitīšanu 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 atgūta manta uzlabotā stāvoklī?
- 4) Ja uz pirmo un otro jautājumu tiek sniegta noraidoša 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 šā dzīvokļa īpašnieku, minēto pakalpojumu sniedzējs, pirmkārt, apņemas veikt šos pakalpojumus, pats sedzot izmaksas, un, otrkārt, iegūst tiesības izmantot minēto dzīvokli savas saimnieciskās darbības veikšanai šā līguma spēkā esamības laikā bez pienākuma maksāt ires 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. janvāra spriedumu lietā C-412/03 *Hotel Scandic Gåsabäck*, Krājums, I-743. lpp., 22. punkts, un 2011. gada 9. jūnija spriedumu lietā C-285/10 *Campsa Estaciones de Servicio*, Krājums, I-5059. lpp., 25. punkts). Šāda tieša saikne tiek konstatēta, ja starp pakalpojuma sniedzēju un tā saņēmēju pastāv tiesiskas attiecības, kurās ir savstarpējs izpildījums, un pakalpojumu sniedzēja saņemtā samaksa ir faktiska atlīdzība par pakalpojuma saņēmējam 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 bāze PVN direktīvas 73. panta izpratnē – tomēr ar nosacījumu, ka pastāv tieša saikne starp preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu un ka pakalpojumu sniegšanas vērtība var tikt izteikta naudā (2001. gada 3. jūlija spriedums lietā C-380/99 *Bertelsmann, Recueil*, I-5163. lpp., 17. punkts un tajā minētā judikatūra). Tas pats attiecas uz gadījumu, ja pakalpojumus sniedz apmaiņā pret citu pakalpojumu sniegšanu, ja ir izpildīti šie paši nosacījumi.

- 39 Treškārt, maiņas līgumi, kuros atlīdzība pēc definīcijas ir noteikta graudā, un darījumi, kuros atlīdzība tiek izmaksāta naudā, no ekonomiskā un komerciālā viedokļa ir divas identiskas situācijas (šajā ziņā skat. 1997. gada 3. jūlija spriedumu lietā C-330/95 *Goldsmiths, Recueil*, I-3801. lpp., 23.–25. punkts, un 2012. gada 19. decembra spriedumu lietā C-549/11 *Orfey*, 35. punkts).
- 40 Līdz ar to, ja saskaņā ar līgumu, kas noslēgts ar dzīvokļa īpašnieku, šā dzīvokļa atjaunošanas un iekārtošanas pakalpojumu sniedzējs, pirmkārt, apņemas veikt šos pakalpojumus, pats sedzot izmaksas, un, otrkārt, iegūst tiesības izmantot minēto dzīvokli savas saimnieciskās darbības veikšanai šā līguma spēkā esamības laikā bez pienākuma maksāt īres maksu, bet minētā līguma beigās īpašnieks atgūst iekārtotu dzīvokli, šie atjaunošanas un iekārtošanas pakalpojumi ietilpst to pakalpojumu kategorijā, kas tiek sniegti par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē. Proti, tādējādi pastāv tieša saikne starp minēto pakalpojumu un faktiski saņemto atlīdzību apmaiņā par šo pakalpojumu sniegšanu, proti, tiesības izmantot attiecīgo dzīvokli savas saimnieciskās darbības veikšanai šā līguma spēkā esamības laikā.
- 41 Tas, ka attiecīgo pakalpojumu sniegšana attiecīgā dzīvokļa īpašniekam sniegs labumu tikai pēc līguma beigām, šajā ziņā neko nemaina, jo kopš līguma noslēgšanas līgumslēdzējas puses šādam līgumam par abpusēju pienākumu izpildi apņemas viena otrai sniegt savstarpēju izpildījumu (pēc analogijas skat. 2002. gada 21. marta spriedumu lietā C-174/00 *Kennemer Golf, Recueil*, I-3293. lpp., 40. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *RCI Europe*, 31. un 33. punkts).
- 42 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka 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 šā dzīvokļa īpašnieku, minēto pakalpojumu sniedzējs, pirmkārt, apņemas veikt šos pakalpojumus, pats sedzot izmaksas, un, otrkārt, iegūst tiesības izmantot minēto dzīvokli savas saimnieciskās darbības veikšanai šā līguma spēkā esamības laikā bez pienākuma maksāt īres maksu, bet minētā līguma beigās īpašnieks atgūst iekārtotu dzīvokli.

Par otro līdz ceturto jautājumu

- 43 No otrā līdz ceturta jautājuma teksta izriet, ka tie ir tikuši uzdoti gadījumam, ja no atbildes, kas sniegta uz pirmo jautājumu, izrietētu, ka tāda pakalpojumu sniegšana, kā aprakstīts šajā pirmajā jautājumā, neietilpst to pakalpojumu kategorijā, kas tiek sniegti par atlīdzību PVN direktīvas 2. panta 1. punkta c) apakšpunkta izpratnē.
- 44 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz otro līdz ceturto jautājumu atbilde nav jāsniedz.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 45 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopēju pievienotās vērtības nodokļa sistēmu 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 šā dzīvokļa īpašnieku, minēto pakalpojumu sniedzējs,

pirmkārt, apņemas veikt šos pakalpojumus, pats sedzot izmaksas, un, otrkārt, iegūst tiesības izmantot minēto dzīvokli savas saimnieciskās darbības veikšanai šā līguma spēkā esamības laikā bez pienākuma maksāt īres maksu, bet minētā līguma beigās īpašnieks atgūst iekārtotu dzīvokli.

[Paraksti]