

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. rugsėjo 26 d. (\*)

„PVM – Direktyva 2006/112/EB – 2 straipsnio 1 dalies c punktas, 26, 62 ir 63 straipsniai – Apmokestinimo momentas – Abipusis paslaugų teikimas – Sandoriai už atlygą – Sandorio apmokestinamoji vertė, kai atlygą sudaro paslaugos – Fizinio asmens atliekamas teisės naudoti ir nuomoti tretiesiems asmenims nekilnojamąjį turtą perdavimas bendrovei mainais už šios teikiamas to turto pagerinimo ir apstatymo paslaugas“

Byloje C-283/12

dėl *Administrativen sad Varna* (Bulgarija) 2012 m. gegužės 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. birželio 6 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Serebryannay vek EOOD**

prieš

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

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas E. Jarašinas (pranešėjas), teisėjai C. Toader ir C. G. Fernlund, generalinis advokatas Y. Bot,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Bulgarijos vyriausybės, atstovaujamos E. Petranova ir Y. Atanasov,
- Europos Komisijos, atstovaujamos C. Soulay ir R. Lyal,

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) 2 straipsnio 1 dalies c punkto, 26, 62 ir 63 straipsnių aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Serebryannay vek EOOD* (toliau – *Serebryannay vek*) ir *Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsiya za prihodite*

(Varnos miesto „Skundų ir vykdymo administravimo“ direkcijos prie Nacionalinės pajamų agentūros centrinės valdybos direktorius, toliau – Direktorius) ginčą dėl pranešimo apie mokesčių perskaičiavimą, kuriame *Serebryannay vek* nurodyta sumokėti pridėtinius vertės mokestį (toliau – PVM) už 2010 m. liepos mėn.

## Teisinis pagrindas

*Sąjungos teisė*

3 Pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalį:

„PVM objektas yra šie sandoriai:

<...>

c) paslaugų teikimas už atlygą valstybės narų teritorijoje, kai paslaugas teikia apmokestinamasis asmuo, veikdamas kaip toks;

<...>“

4 Šios direktyvos 26 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Paslaugų teikimu už atlygą laikomi šie sandoriai:

a) prekės, sudarančios verslui skirtą turto dalį, naudojimas apmokestinamojo asmens arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba jų naudojimas ne verslo tikslams, kai PVM už tas prekes buvo visiškai ar iš dalies atskaitytas;

b) apmokestinamojo asmens paslaugų teikimas neatlygintinai jo paties arba jo darbuotojų privatiems poreikiams arba apskritai ne verslo tikslais.“

5 Pagal minėtos direktyvos 62 straipsnį:

„Šioje direktyvoje:

1) „Apmokestinimo momentas“ – momentas, kada vykdomos prievolės apskaičiuoti PVM atsirasti būtinomis sąlygomis;

2) Mokestis tampa „apskaičiuotinas“, kai mokesčių administratorius pagal tuo metu galiojančius statymus gyja teisę reikalauti mokesčių iš asmens, kuris tas mokestis turi sumokėti, nors mokėjimo terminas gali būti ir atidėtas.“

6 PVM direktyvos 63 straipsnyje nustatyta, kad „apmokestinimo momentas vyksta ir prievolės apskaičiuoti PVM atsiranda atlikus prekės tiekimą ar paslaugų teikimą“.

7 Pagal tos pačios direktyvos 65 straipsnį „kai apmokėjimas atliekamas prieš tiekiant prekes ar teikiant paslaugas, prievolės apskaičiuoti PVM atsiranda gavus atlygą ir apskaičiuojama nuo gautos sumos dydžio“.

8 PVM direktyvos 73 straipsnyje numatyta:

„Prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, išskyrus nurodytąsias 74–77 straipsniuose, apmokestinamoji vertė apima viską, kas sudaro atlygą, kurį prekų tiekėjas ar paslaugų teikėjas gavo arba turi gauti iš prekes ar paslaugas įsigyjantį asmens arba iš trečiosios šalies už prekių tiekimo ar paslaugų teikimą, įskaitant tiesiogiai su šiuo sandoriu kaina susijusias subsidijas.“

9 PVM direktyvos 75 straipsnyje nustatyta:

„Teikiant 26 straipsnyje nurodytas paslaugas, kai veiklai skirtu turto dalį sudarančios prekės yra sunaudojamos privatiems poreikiams tenkinti arba paslaugos teikiamos neatlygintinai, apmokestinamoji vertė yra visos apmokestinamojo asmens išlaidos, patirtos teikiant šias paslaugas.“

10 PVM direktyvos 80 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad, siekdamas užkirsti kelią mokesčio slėpimui ar vengimui, valstybės narės jį nustatytais atvejais gali imtis priemonių, kad prekių tiekimo ar paslaugų teikimo, atliekamo dalyvaujant šeimos nariams ar susijusiam su kitais artimais asmeniniais, valdymo, nuosavybės, narystės, finansiniais ar teisiniais ryšiais, kaip apibrėžtą valstybės narį, apmokestinamoji vertė būtų atviros rinkos kaina.

### *Bulgarijos teisė*

11 Pagrindiniuose byloje taikytinos redakcijos Pridėtinės vertės mokesčio įstatyme (*Zakon za danak varhu dobavenata stoynost*, DV, Nr. 63, 2006 m. rugpjūčio 4 d., toliau – ZDDS) 2 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad PVM apmokestinamos visos už atlygą teikiamos paslaugos.

12 ZDDS 9 straipsnyje nustatyta:

„1. Paslaugos teikimas yra kiekvienai paslaugai būtiną veiksmą atlikimas.

2. Paslaugos teikimu taip pat laikoma:

<...>

4) valdytojo arba naudotojo teikiama paslauga, susijusi su nuomojamo ar naudoti perduoto turto remontu ir (arba) būklės pagerinimu.

3. Paslaugų teikimui už atlygą prilyginama:

1) veiklai skirtu turto dalį sudarančių prekių naudojimas apmokestinamojo fizinio asmens, savininko, darbuotojų arba trečiųjų asmenų privatiems poreikiams tenkinti, kai pirkimo mokesčio už šiuo prekių gamybą, importą ar įsigijimą buvo visiškai arba iš dalies atskaitytas;

2) neatlygintinas paslaugų teikimas apmokestinamojo fizinio asmens, savininko, darbuotojų arba trečiųjų asmenų privatiems poreikiams tenkinti.

4. Šio straipsnio 3 dalies nuostatos netaikomos, jeigu:

<...>

2) valdytojas arba naudotojas neatlygintinai teikia paslaugą remontuoti nuomojamo ar naudoti perduoto turto dalį, jei turto dalis buvo išnuomota arba perduota naudotis valdytojui arba naudotojui ir faktiškai buvo nepertraukiamai naudojama ne trumpesnį laiką nei tris metus;

3) koncesininkas neatlygintinai teikia paslaugą siekdamas pagerinti jam perduoto turto dalį, jei tokia sąlyga ir (arba) sąsipareigojimas numatyti koncesijos sutartyje;

<...>

13 Pagal ZDDS 25 straipsnį:

„1. Apmokestinimo PVM momentais šiame įstatyme laikomi: apmokestinamojo asmens atliekamas prekių tiekimas arba paslaugų teikimas, kaip tai suprantama pagal šį įstatymą <...>

2. Apmokestinimo momentas vyksta nuosavybės teisės turto perdavimo arba paslaugos suteikimo momentu.

3. Be 2 dalyje numatytų atvejų, apmokestinimo momentas vyksta:

<...>

6) suremontuoto ir (arba) pagerintos būklės turto faktinio perdavimo pasibaigus sutarčiai ar nustojus naudoti turtą momentu, kai valdytojas ar naudotojas neatlygintinai suteikia paslaugas, susijusias su nuomojamo ar naudoti perduoto turto remontu ir (arba) būklės pagerinimu, jei netenkinamos 9 straipsnio 4 dalies 2 ir 3 punktuose numatytos sąlygos.

<...>

6. Kai vyksta apmokestinimo momentas pagal 2, 3 ir 4 dalis:

1) apmokestinamųjų sandorių atveju mokestis tampa mokėtinas pagal šį įstatymą ir registruotam asmeniui atsiranda pareiga jį apskaičiuoti.

<...>

14 ZDDS 26 straipsnyje nustatyta:

„<...>

2. Apmokestinamoji vertė nustatoma skaičiuojant viską, kas laikoma atlygiu, kurį tiekėjas arba paslaugų teikėjas pagal sandorį gavo iš prekių ar paslaugų gavėjo arba kito asmens arba kurį prekių ar paslaugų gavėjas ar kitas asmuo jam yra skolingas; ši vertė skaičiuojama levais ir stotinkomis neįskaičiuojant PVM. Atlygiu nelaikomas palūkanų ir su žalos atlyginimu susijusių sutartinių baudų mokėjimas.

<...>

7. Jei visų atlygų ar jo dalį sudaro prekės ar paslaugos (mokėjimas visiškai arba iš dalies atliekamas prekėmis ar paslaugomis), apmokestinamoji vertė yra patiektų prekių arba suteiktų paslaugų atviros rinkos kaina, apskaičiuojama tuo momentu, kai atsiranda prievolė mokėti PVM.“

15 ZDDS 27 straipsnio 3 dalyje numatyta:

„<...>

3. Tokių sandorių apmokestinamoji vertė yra atviros rinkos kaina:

1) tiekimo susijusiems asmenims;

<...>

3) neatlygintino tiekimo, kaip jis suprantamas pagal 9 straipsnio 2 dalies 4 punktą.“

16 Pagal ZDDS 130 straipsnį:

„1. Kai atlygis (visas arba dalis) už prekių tiekimą arba paslaugų teikimą nustatomas prekėmis ar paslaugomis, laikoma, kad sudaryti du abipusiai tiekimai arba teikimai, kai kiekvienas prekių tiekėjas ar paslaugų teikėjas laikomas pardavėju to, ką jis parduoda, ir pirkėju to, ką gauna.

2. 1 dalyje nurodyto tiekimo arba teikimo apmokestinimo momentas vyksta remiantis bendrosiomis šio įstatymo nuostatomis.

3. Tiekimas arba teikimas pagal 1 dalį, kurio apmokestinimo momentas vyksta anksčiau, laikomas (visišku arba daliniu) išankstiniu apmokėjimu už antrąjį sandorą.“

17 Pagal papildomą ZDDS nuostatą 1 straipsnio 8 punktą „neatlygintinas“ teikimas – tai toks teikimas, už kurį nemokamas joks atlygis arba atlygio vertė kelis kartus viršija mainais suteiktos paslaugos vertę.

18 Pelno ir pajamų mokestio įstatymo (*Zakon za korporativnoto i podohodno oblagane*) 51 straipsnyje nustatyta:

„1. Apmokestinamasis nematerialusis ilgalaikis turtas yra:

1) tokie gyti nepiniginiai ištekliai:

a) neturintys fizinės formos;

b) naudojami ilgiau kaip dvylika mėnesių;

c) kurių naudingo tarnavimo laikas ribotas;

d) kurių vertė lygi arba didesnė negu:

aa) nematerialaus ilgalaikio turto minimali vertė, nustatyta pagal apmokestinamojo asmens apskaitos politiką;

bb) 700 BGN;

<...>

3) skaitoje fakturoje nurodytos sumos, susijusios ekonominėmis operacijomis, dėl kurių padidėja nuomojamo arba naudoti perduoto turto ekonominė nauda; šios sumos mokestiniu požiūriu nėra materialusis ilgalaikis turtas.

<...>“

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

19 *Serebryannay vek* yra pagal Bulgarijos teisę steigta ribotos atsakomybės vieno dalininko bendrovė, priklausanti B. V. Bodzuliak, kuris yra ir šios bendrovės vadovas. Pagal prekybos

registro duomenis ši bendrov? atlieka, be kita ko, nekilnojamojo turto nuomos, turizmo ir viešbu?i? paslaug? teikimo veiki?.

20 2009 m. birželio mėn. B. V. Bodzuliak asmeniškai nusipirko but?, esant? apartament? viešbutyje Varnoje. Jis taip pat ?sigijo kit? but? tame pa?iame mieste. Šie butai deklaruojami kaip bendros nuosavyb?s teise priklausantys B. V. Bodzuliak ir jo sutuoktinei (toliau – savininkai).

21 2009 m. balandžio 8 d. B. V. Bodzuliak savo vardu sudar? dvi tokio paties turinio sutartis su *Serebryannay vek*, pagal kurias suteik? jai „uzufukto teis?“ ? jam priklausant? nekilnojam?j? turt? su daline apdaila, b?tent ? min?tus du butus penkeriems metams su galimybe š? termin? prat?sti. Buvo numatyta, kad *Serebryannay vek* tuos butus išnuomos tretiesiems asmenims.

22 Pagal šias sutartis *Serebryannay vek* per j? galiojimo laik? neturi mok?ti nuomos mokes?io savininkams. Tačiau ji ?sipareigojo savo vardu, s?skaita ir nuoži?ra atlikti remonto ir montavimo darbus, siekiant galutinai ?rengti butus ir parengti juos eksploatuoti, kad jie gal?t? b?ti naudojami, be kita ko, nupirkti ir sud?ti grindis, apstatyti butus baldais, juos dekoruoti, ?rengti santechnik?. Sutartyse numatyta, kad pasibaigus šioms sutartims savininkai atgaus šiuos butus su juose esan?iais ?rengimais.

23 2010 m. spalio 21 d. atlikusi patikrinim? mokes?i? institucija pareng? pranešim? apie mokes?io perskaityvim? už 2010 m. liepos mėn. Ji nutar?, kad *Serebryannay vek* neatlygintinai teik? paslaugas savininkams ir kad šio teikimo apmokestinamoji vert? yra lygi šios bendrov?s išlaidoms, patirtoms teikiant šias paslaugas.

24 *Serebryannay vek* dėl šio pranešimo pateik? administracin? skund? Direktoriui. 2011 m. birželio 10 d. sprendimu Direktorius panaikino š? pranešim? ir gr?žino byl? mokes?i? institucijai, kad ši atlikt? nauj? patikrinim?. Jis iš esm?s konstatavo, kad buvo pasikeista paslaugomis, nes *Serebryannay vek* gavo nagrin?jamus butus nuomoti, kaip atlyg? už jos teikiamas ši? but? remonto ir apstatyto paslaugas. Atsižvelgdamas ? š? aiškinim? ir remdamasis ZDDS 26 straipsnio 7 dalimi Direktorius konstatavo, kad t? but? remonto ir apstatymo paslaug? apmokestinamoji vert? yra ši? paslaug? atviros rinkos kaina, kuri turi b?ti nustatyta per nauj? patikrinim?.

25 Mokes?i? institucija atliko antr? patikrinim? ir nustat?, kad ?vyko paslaug? mainai, t. y. but? remonto ir apstatymo paslaug?, kurias teik? *Serebryannay vek*, ir nuomos paslaug?, kurias teik? savininkai, kaip tai suprantama pagal ZDDS 130 straipsn?, nes tie butai bendra nuosavyb?s teise priklauso B. V. Bodzuliak ir jo sutuoktinei, jis yra vienintelis *Serebryannay vek* kapitalo savininkas ir nebuvo susitarta dėl jokio nuomos mokes?io.

26 Mokes?i? institucija konstatavo, kad leidimo naudoti viešbut?, kuriame yra šio sprendimo 20 punkte min?tas pirmasis butas, diena, t. y. 2010 m. birželio 29 d., yra remonto ir apstatymo paslaug? suteikimo diena. Kalbant apie antr?j? but?, min?t? tame pa?iame punkte, ši? paslaug? suteikimo diena buvo ?vardyta pri?mimo-perdavimo akto parengimo diena, t. y. 2010 m. birželio 30 d.

27 Atsižvelgdama ? šias datas mokes?i? institucija man?, kad *Serebryannay vek* v?liausiai 2010 m. liepos 5 d. tur?jo išrašyti s?skait? fakt?r?, susijusi? su jos suteiktomis remonto ir apstatymo paslaugomis.

28 Kadangi sandoriai buvo vykdomi tarp susijusi? asmen?, buvo laikoma, kad *Serebryannay vek* suteikt? paslaug? apmokestinamoji vert? turi b?ti min?t? preki? ir paslaug? atviros rinkos kaina. Per ekspertiz? buvo nustatyta bendra abiej? aptariam? but? vert? – 558 000 Bulgarijos lev? (BGN). Šiuo pagrindu 2011 m. gruodžio 14 d. mokes?i? institucija pareng? nauj? pranešim? apie mokes?io perskaityvim?, kuriame konstatuota, kad *Serebryannay vek* už 2010 m. liepos mėn. yra

skolinga 111 600 BGN PVM ir 6 341,55 BGN delspinigi?.

29 *Serebryannay vek* d?l šio pranešimo pateik? administracin? skund? Direktoriui, šis 2012 m. kovo 12 d. sprendimu j? atmet?. Ji š? sprendim? apskund? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiame teisme. Gr?sdama savo skund? bendrov? tvirtina, kad nebuvo paslaug? main? – ji suteik? paslaugas neatlygintinai, kaip tai suprantama pagal ZDDS 9 straipsnio 2 dalies 4 punkt?. Ji mano, kad pagal ZDDS 25 straipsnio 3 dalies 6 punkt? apmokestinimo PVM už šias paslaugas momentas ?vyks, kai pasibaigus sutar?iai ar nustojus naudoti turt? bus faktiškai gr?žinta turto dalis po pagerinimo.

30 *Serebryannay vek* papildomai teigia, kad PVM tur?jo b?ti apskai?iuojamas už 2010 m. birželio m?n., t. y. už laikotarp?, per kur? aptariamos paslaugos laikomos suteiktomis, o ne už 2010 m. liepos m?n. Ši bendrov? taip pat mano, kad apmokestinamoji vert? tur?jo b?ti gautos, o ne suteiktos paslaugos vert?.

31 Be to, anot *Serebryannay vek*, Bulgarijos teis?s normos yra nesuderinamos su PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktu ir 26 straipsniu, nes apmokestinami gali b?ti tik sandoriai už atlyg?.

32 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad siekdamas išspr?sti jam pateikt? gin?? jis turi nustatyti, ar buvo paslaug? mainai, ir, jei buvo, kokios normos taikytinos ši? dviej? paslaug? teikim? apmokestinamajai vertei nustatyti. Ta?iau jei nebuvo main?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar *Serebryannay vek* teiktos paslaugos yra apmokestinamas paslaug? teikimas, ir, jei taip, kada ?vyksta apmokestinimo PVM už min?tas paslaugas momentas ir kaip nustatyti j? apmokestinam?j? vert?.

33 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad mokes?i? institucija klaidingai kvalifikavo kaip nuom? tai, kad savininkai perdav? *Serebryannay vek* naudotis nagrin?jamus butus. Nuoma yra sandoris už atlyg?, o taip, anot šio teismo, n?ra pagrindin?je byloje, nes nagrin?jamose sutartyse aiškiai numatyta, jog nebus mokamas joks nuomos mokestis. Tod?l tai yra neatlygintinas sandoris – panauda. Jei b?t? laikoma, kad *Serebryannay vek* teikiamos paslaugos yra nuomos mokes?io mok?jimas, tai, anot šio teismo, prieštaraut? šali? valiai.

34 Manydamas, kad *Serebryannay vek* ?sigijo nematerialiojo ilgalaikio turto už išlaidas, patirtas gerinant nagrin?jam? but? b?kl?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas siekia išsiaiškinti, ar tokio turto ?sigijimas gali b?ti laikomas atlygiu už b?kl?s pagerinimo paslaugas. Jei taip, anot jo, tai yra sandoris už atlyg?, kurio apmokestinimo momento ir apmokestinamosios vert?s PVM tikslais nustatymas nekelt? sunkum?. Jei ne, tai yra neatlygintinas sandoris, kuris nagrin?jamos bylos aplinkyb?mis negali b?ti prilyginamas paslaug? teikimui už atlyg?, nes šis teikimas ?vykdytas *Serebryannay vek* ekonomin?s veiklos tikslais. Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas abejoja d?l nacionalini? nuostat?, susijusi? su, be kita ko, toki? neatlygintinai suteikt? paslaug? apmokestinamuoju pob?džiu, apmokestinam?ja verte ir laiku, kuomet ?vyksta apmokestinimo už šias paslaugas momentas, suderinamumo su PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktu, 26, 62 ir 63 straipsniais.

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

„1. Ar [PVM direktyvos] 2 straipsnio 1 dalies c punktą galima aiškinti taip, kad nematerialiojo ilgalaikio turto įgijimas mainais už nuomojamo arba naudoti perduoto turto būklės pagerinimo išlaidas yra mokėjimas už būklės pagerinimo paslaugas ir tuo atveju, kai pagal sutartį turto savininkas neprivalo mokėti atlygio?

2. Ar [PVM direktyvos] 2 straipsnio 1 dalies c punktui ir 26 straipsniui prieštarauja nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią nuomojamo ar naudoti perduoto turto būklės pagerinimo paslaugos teikimas neatlygintinai visada apmokestinamas? Ar pagrindinės bylos aplinkybėmis atsakant į šį klausimą svarbu tai, kad:

– neatlygintinos paslaugos teikėjas pasinaudojo teise atskaityti PVM už prekes ir paslaugas, naudotas gerinant būklę, ir šiais teisėjusi pranešimu apie mokesčio perskaitymą jam dar nebuvo atsisakyta tų teisų suteikti,

– tuo metu, kai atliktas mokestinis patikrinimas, bendrovė dar nebuvo pradėjusi naudoti nekilnojamojo turto apmokestinamosioms paslaugoms teikti, tačiau sutarčių galiojimas dar nebuvo pasibaigęs?

3. Ar [PVM direktyvos] 62 ir 63 straipsniams prieštarauja nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią sandorio apmokestinimo momentas yra ne paslaugų suteikimas (konkrečiu atveju – būklės pagerinimas), o pagerintos būklės turto dalies faktinis perdavimas pasibaigus sutarčiai arba nustojus jį naudoti?

4. Jei atsakymas į pirmąjį ir antrąjį klausimus būtų neigiamas: pagal kokią [PVM direktyvos] VII antraštinės dalies nuostatą reikia nustatyti PVM apmokestinamąjį vertę, kai neatlygintinas sandoris nepatenka į šios direktyvos 26 straipsnio taikymo sritį?“

## **Dėl prejudicinių klausimų**

### *Dėl pirmojo klausimo*

36 Pateikdamas pirmąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas iš esmės siekia sužinoti, ar PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad buto remonto ir apstatymo paslaugų teikimas turi būti laikomas vykdytu už atlygą, kai pagal su šio buto savininku sudarytą sutartį ši paslaugų teikėjas, pirma, šipareigoja suteikti šias paslaugas savo sąskaita ir, antra, įgyja teisę disponuoti šiuo butu, kad galėtų jį naudoti savo ekonominei veiklai per šios sutarties galiojimo laiką, ir neprivalo mokėti nuomos mokesčio, o savininkas pasibaigus tos sutarties galiojimui atgauna rengtą butą.

37 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad, tam, kad sandorą būtų galima kvalifikuoti kaip atlygintinį, reikia tik tiesioginio ryšio tarp prekių tiekimo ar paslaugų teikimo ir apmokestinamojo asmens realiai gauto atlygio (žr. 2005 m. sausio 20 d. Sprendimo *Hotel Scandic Gåsabäck*, C-412/03, Rink. p. I-743, 22 punktą ir 2011 m. birželio 9 d. Sprendimo *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, Rink. p. I-5059, 25 punktą). Toks tiesioginis ryšys nustatomas, jei tarp paslaugos teikėjo ir gavėjo egzistuoja teisinis ryšys, kuriuo remiantis abipusiai pasikeičiama paslaugomis, ir paslaugos teikėjo gautas atlygis yra realus atlygis už gavėjui suteiktą paslaugą (žr., be kita ko, 2009 m. rugsėjo 3 d. Sprendimo *RCI Europe*, C-37/08, Rink. p. I-7533, 24 punktą ir 2012 m. gegužės 3 d. Sprendimo *Lebara*, C-520/10, 27 punktą).

38 Antra, atlygis už prekių tiekimą gali būti paslaugų teikimas ir jį galima laikyti apmokestinamąja verte, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvos 73 straipsnį, su sąlyga, kad yra prekių tiekimo ir paslaugų teikimo tiesioginis ryšys ir kad suteiktą paslaugą vertę galima išreikšti



pinigais (2001 m. liepos 3 d. Sprendimo *Bertelsmann*, C-380/99, Rink. p. I-5163, 17 punktas ir jame nurodyta teismo praktika). Tas pats taikytina, ir kai paslauga teikiama mainais už kitą paslaugą, jei įgyvendintos šios sąlygos.

39 Trečia, mainų sutartys, kuriose iš esmės numatytas atlygis natūra, ir sandoriai, už kuriuos numatytas piniginis atlygis, yra ekonominiu ir komerciniu požiūriu vienodos situacijos (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 3 d. Sprendimo *Goldsmiths*, C-330/95, Rink. p. I-3801, 23–25 punktus ir 2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *Orfey*, C-549/11, 35 punktą).

40 Darytina išvada, kad, kai pagal su buto savininku sudarytą sutartį šio buto remonto ir apstatymo paslaugą teikėjas, pirma, įsipareigoja suteikti šias paslaugas savo sąskaita ir, antra, įgyja teisę disponuoti šiuo butu, kad galėtų jį naudoti savo ekonominei veiklai per šios sutarties galiojimo laiką, ir neprivalo mokėti nuomos mokesčio, o savininkas pasibaigus tos sutarties galiojimui atgauna rengtą butą, šis remonto ir apstatymo paslaugų teikimas patenka į paslaugų teikimo už atlygą kategoriją, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą. Iš tiesų egzistuoja tiesioginis ryšys tarp šių paslaugų teikimo ir šių paslaugų teikėjo mainais realiai gauto atlygio, t. y. teisės disponuoti nagrinjamu butu savo verslo tikslais per tos sutarties galiojimo laiką.

41 Tai, kad nagrinjamomis paslaugomis buto savininkas galės naudotis tik pasibaigus sutartimui, šiuo klausimu nieko nekeičia, nes sudarydamos tokia sutartį šios abipusiai saistančios sutarties šalys įsipareigoja viena kitos atžvilgiu atlikti abipusę paslaugų teikimą (pagal analogiją žr. 2002 m. kovo 21 d. Sprendimo *Kennemer Golf*, C-174/00, Rink. p. I-3293, 40 punktą ir minėtų Sprendimo *RCI Europe* 31 ir 33 punktus).

42 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktas aiškintinas taip, kad buto remonto ir apstatymo paslaugų teikimas turi būti laikomas vykdytu už atlygą, kai pagal su šio buto savininku sudarytą sutartį ši paslaugą teikėjas, pirma, įsipareigoja suteikti šias paslaugas savo sąskaita ir, antra, įgyja teisę disponuoti šiuo butu, kad galėtų jį naudoti savo ekonominei veiklai per šios sutarties galiojimo laiką, ir neprivalo mokėti nuomos mokesčio, o savininkas pasibaigus tos sutarties galiojimui atgauna rengtą butą.

#### *Dėl antrojo–ketvirtojo klausimo*

43 Iš antrojo–ketvirtojo klausimo teksto matyti, kad jie pateikti tik tam atvejui, jei iš atsakymo į pirmąjį klausimą išplauktų, jog paslaugų toks teikimas, kaip aprašytasis pirmajame klausime, nepatenka į paslaugų teikimo už atlygą kategoriją, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 2 straipsnio 1 dalies c punktą.

44 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į antrąjį–ketvirtąjį klausimus atsakyti nereikia.

#### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

45 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:

**2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies c punktas turi būti aiškinamas taip, kad buto remonto ir apstatymo paslaugų teikimas turi būti laikomas vykdytu už atlygą, kai pagal su šio buto savininku sudarytą sutartį ši paslaugą teikėjas, pirma, įsipareigoja suteikti šias**

**paslaugas savo s?skaita ir, antra, ?gyja teis? disponuoti šiuo butu, kad gal?t? j? naudoti savo ekonominei veiklai per šios sutarties galiojimo laik?, ir neprivalo mok?ti nuomos mokes?io, o savininkas pasibaigus tos sutarties galiojimui atgauna ?rengt? but?.**

Parašai.

\* Proceso kalba: bulgar?.