

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

26. září 2013(*)

„DPH – Směrnice 2006/112/ES – Článek 2 odst. 1 písm. c), články 26, 62 a 63 – Uskutečnění zdanitelného plnění – Vzájemné plnění – Plnění za úplatu – Základ daně u plnění v případě, že protiplnění představují služby – Udělení společnosti práva užívat nemovitý majetek a pronajímat jej třetím osobám, poskytnuté fyzickou osobou, za služby spočívající ve zvelebení a zařízení tohoto majetku touto společností“

Ve věci C-283/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad Varna (Bulharsko) ze dne 29. května 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 6. března 2012, v řízení

Serebrjannij vek EOOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata Agencija za prichodite,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení E. Jarašíňas (zpravodaj), předseda senátu, C. Toader a C. G. Fernlund, soudci,
generální advokát: Y. Bot,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za bulharskou vládu E. Petranovou a Y. Atanasovem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi C. Soulay a R. Lyalem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 2 odst. 1 písm. c) a článků 26, 62 a 63 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Serebrjannij vek EOOD (dále jen „Serebrjannij vek“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri

Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (?editel ?editelství „Odvolací a exekuční agenda“ ve Varn?, p?i úst?ední správ? Národní agentury pro p?íjmy, dále jen „Direktor“) ve v?ci opravného da?ového vým?ru, jímž byla spole?nosti Serebrjannij vek uložena povinnost zaplatit da? z p?idané hodnoty (dále jen „DPH“) za ?ervenec 2010.

Právní rámec

Unijní právo

3 ?lánek 2 odst. 1 sm?rnice o DPH zní:

„P?edm?tem DPH jsou tato pln?ní:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskute?né v rámci ?lenského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková,

[...]“

4 ?lánek 26 odst. 1 této sm?rnice stanoví:

„Za poskytnutí služby za úplatu se považují tato pln?ní:

použití zboží, které tvoří sou?ást obchodního majetku, pro soukromou pot?ebu osoby povinné k dani nebo pro pot?ebu jejích zam?stnanc?, pop?ípad? obecn?ji ?e?eno k jiným ú?el?m než pro ú?ely jejího podnikání, pokud je da? z tohoto zboží pln? nebo z?ásti odpo?itatelná;

bezúplatné poskytnutí služby osobou povinnou k dani pro její soukromou pot?ebu nebo pro pot?ebu jejích zam?stnanc?, pop?ípad? obecn?ji ?e?eno k jiným ú?el?m než pro ú?ely jejího podnikání.“

5 ?lánek 62 uvedené sm?rnice zní:

„Pro ú?ely této sm?rnice se rozumí:

„uskute?ným zdanitelného pln?ní“ situace, p?i níž se naplní právní podmínky pro vznik da?ové povinnosti;

„da?ovou povinností“ povinnost odvést da?, jejíž spln?ní m?že správce dan? podle zákona od ur?itého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést da? bez ohledu na skute?nost, že úhrada dan? m?že být odložena.“

6 ?lánek 63 sm?rnice o DPH stanoví, že „[z]danitelné pln?ní je uskute?no a da?ová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby“.

7 ?lánek 65 téže sm?rnice stanoví, že „[m]á-li být platba provedena na ú?et ještě p?ed dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká da?ová povinnost z p?ijaté ?ástky p?evzetím platby“.

8 ?lánek 73 sm?rnice o DPH stanoví:

„P?i dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou pln?ní uvedená v ?láncích 74 až 77, zahrnuje základ dan? vše, co tvoří protipln?ní, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od po?izovatele, p?íjemce nebo t?etí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby,

včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

9 Článek 75 směrnice o DPH stanoví:

„Pro poskytnutí služby spočívajícím v použití zboží, které tvoří součást obchodního majetku, pro soukromou potřebu nebo pro bezúplatném poskytnutí služby uvedeném v článku 26 je základem daně výše celkových nákladů osoby povinné k dani na toto poskytnutí služby.“

10 Článek 80 odst. 1 této směrnice stanoví, že za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem mohou členské státy přijmout opatření, aby pro dodání zboží nebo poskytnutí služby osobou, s níž má osoba povinná k dani rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, organizační vazby a vlastnické, členské, finanční nebo právní vazby, jak je vymezují členské státy, byla základem daně obvyklá cena.

Bulharské právo

11 Článek 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varchu dobavenata stojnost, DV č. 63 ze dne 4. srpna 2006) ve znění použitelném na věc v původním řízení (dále jen „ZDDS“) stanoví, že předmětem DPH je každé poskytnutí služby za úplatu.

12 Článek 9 ZDDS stanoví:

„1) Poskytnutím služby je každá provedená služba.

2) Za poskytnutí služby se považuje rovněž:

[...]

4. poskytnutí služby držitelem nebo uživatelem za účelem opravy nebo zvelebení pronajatého nebo k užívání přenechaného majetku.

3) Za poskytnutí služby za úplatu je považováno také:

1. poskytnutí služby pro soukromou potřebu fyzické osoby povinné k dani, vlastníka, zaměstnanců nebo těchto osob, pokud je pro její poskytování využíván předmět, pro jehož výrobu, dovozu nebo pořízení byl zcela nebo částečně uplatněn odpovídající daň na vstupu;

2. bezúplatné poskytnutí služby pro soukromou potřebu fyzické osoby povinné k dani, vlastníka, zaměstnanců nebo těchto osob.

4) Odstavec 3 se nepoužije na:

[...]

2. bezúplatné poskytnutí služby držitelem nebo uživatelem spočívající v opravě majetku pronajatého nebo přenechaného k užívání v případech, ve kterých byl majetek pronajat nebo dán k dispozici držiteli nebo uživateli a majetek byl skutečně po dobu alespoň tří let nepřetržitě užíván;

3. bezúplatné poskytnutí služby koncesionářem za účelem zvelebení majetku daného k dispozici, představuje-li podle koncesní smlouvy podmínku nebo závazek;

[...]“

13 §lánek 25 ZDDS zní:

„1) ,Uskutečným zdanitelným plnění‘ ve smyslu tohoto zákona se rozumí dodání zboží nebo poskytnutí služby osobou povinnou k dani podle tohoto zákona [...]

2) K uskutečnění zdanitelného plnění dochází převodem vlastnictví zboží nebo poskytnutím služby.

3) S výjimkou případů podle odstavce 2 je zdanitelné plnění uskutečeno:

[...]

6. okamžikem skutečného vrácení majetku po opravě nebo zvelebení při skončení smlouvy nebo ukončení užívání majetku v případech, ve kterých držitel nebo uživatel poskytne bezúplatnou službu za účelem opravy nebo zvelebení pronajatého nebo k dispozici daného majetku, pokud nejsou splněny podmínky stanovené v §l. 9 odst. 4 bodech 2 a 3.

[...]

6) Uskutečnění zdanitelného plnění podle odstavců 2, 3 a 4:

1. vzniká pro zdanitelná plnění daňová povinnost podle tohoto zákona a pro registrovanou osobu povinnou k dani vzniká povinnost vypočítat daň.

[...]“

14 §lánek 26 ZDDS stanoví:

„[...]

2) Základ daně se určí na základě všech složek odměny, kterou dodavatel zboží nebo poskytovatel služby obdržel v souvislosti s plněním od pořizovatele zboží nebo příjemce služby nebo od třetí osoby, nebo kterou mu dluží pořizovatel zboží nebo příjemce služby nebo třetí osoba, stanovené v leva a stotinkách bez DPH podle tohoto zákona. Za protiplnění se nepovažují platby úroků a smluvních pokut, které mají povahu odškodnění.

[...]

7) Je-li protiplnění zcela nebo zčásti stanoveno ve zboží nebo službách (platba se provádí zcela nebo zčásti ve zboží nebo službách), je základem daně obvyklá cena dodaného zboží nebo poskytnuté služby, vypočtená k okamžiku vzniku daňové povinnosti.“

15 §lánek 27 odst. 3 ZDDS stanoví:

„[...]

3) Tržní cena je základem daně u následujících plnění:

1. plnění mezi propojenými osobami;

[...]

3. bezúplatné plnění ve smyslu §l. 9 odst. 2 bodu 4.“

16 ?lánek 130 ZDDS zní:

„1) Pln?ní, u kterého je protipln?ní (zcela nebo z?ásti) stanoveno ve zboží nebo službách, se považuje za dv? pln?ní, která jsou ve vztahu vzájemnosti, p?i?emž každý z dodavatel? nebo poskytovatel? je považován za prodávajícího toho, co poskytuje, a kupující toho, co obdrží.

2) Zdanitelné pln?ní se v p?ípad? pln?ní podle odstavce 1 uskute?ní podle obecných ustanovení zákona.

3) Pln?ní podle odstavce 1, v jehož p?ípad? dochází k uskute?n?ní zdanitelného pln?ní d?íve, se považuje za zálohovou platbu (v plné nebo ?áste?né výši) na druhé pln?ní.“

17 Odstavec 1 bod 8 dodatkových ustanovení k ZDDS stanoví, že pln?ní je „bezúplatné“ tehdy, pokud za n?j není poskytnuto žádné protipln?ní nebo pokud jeho hodnota mnohonásobn? p?evyšuje hodnotu protipln?ní.

18 Zákon o korpora?ní dani a dani z p?íjm? (Zakon za korporativnoto i podohodno oblagane) v ?látku 51 stanoví:

„1) Zdanitelným nehmotným investi?ním majetkem jsou:

1. získané prost?edky nepen?žní povahy, které

a) nemají žádnou fyzickou podstatu;

b) jsou používány po období delší než 12 m?síc?;

c) mají omezenou dobu užívání;

d) mají hodnotu, která se rovná nebo je vyšší než nejnižší z následujících hodnot:

aa) minimální hodnota nehmotného investi?ního majetku stanovená podle ú?etních postup? osoby povinné k dani;

bb) 700 BGN;

[...]

3. ?ástky vyfakturované za hospodá?ská pln?ní, která vedou ke zvýšení hospodá?ského užitku majetku, který je pronajat nebo dán k dispozici uživateli; tyto ?ástky nejsou pro da?ové ú?ely hmotným investi?ním majetkem.

[...]“

Spor v p?vodním ízení a p?edb?žné otázky

19 Serebrjannij vek je společnost s ru?ením omezeným založenou podle bulharského práva, jejímž jediným spole?níkem a jednatelem je pan Bodzuliak. Podle obchodního rejst?íku je p?edm?tem podnikání této společnosti zejména pronájem nemovitostí, služby cestovního ruchu a hotelové služby.

20 V ?ervnu 2009 koupil pan Bodzuliak pro vlastní pot?ebu apartmán v apartmánovém hotelu nacházejícím se ve Varn?. V tomtéž m?st? nabyl rovn?ž druhý apartmán. Tyto apartmány jsou registrovány jako apartmány ve spoluvlastnictví pana Bodzuliaka a jeho manželky (dále jen

„vlastníci“).

21 Dne 8. dubna 2009 pan Bodzuliak uzavřel svým jménem se společností Serebrjannij vek dvě smlouvy totožného obsahu, v nichž zřídil ve prospěch uvedené společnosti „včetně právo k užívání“ jeho nemovitého majetku nacházejícího se ve stavu hrubé stavby, a zejména k oběma dotčeným apartmánům, na dobu pěti let s možností prodloužení jeho platnosti. Bylo ujednáno, že Serebrjannij vek pronajme uvedené apartmány třetím osobám.

22 Podle těchto smluv Serebrjannij vek nemusí po dobu jejich platnosti hradit vlastníkem nájemné. Tato společnost se naproti tomu zavázala provést svým jménem, na své náklady a podle svého uvážení rekonstrukci a montážní práce za účelem dokončení a zprovoznění apartmánů tak, aby mohly být využívány, zejména koupit a dodat podlahové krytiny, nábytek, dekorace a sanitární vybavení. Bylo ujednáno, že po skončení platnosti uvedených smluv vlastníci převezmou dotčené apartmány s vybavením, které se v nich bude nacházet.

23 Daňová správa provedla dne 21. října 2010 kontrolu a vydala opravný daňový výměr za červenec 2010. Měla za to, že Serebrjannij vek poskytla vlastníkem bezúplatnou službu a že daňový základ tohoto plnění odpovídal nákladům, které tato společnost vynaložila na uvedené plnění.

24 Serebrjannij vek podala proti uvedenému výměru správní odvolání k Direktor. Rozhodnutím ze dne 10. června 2011 zrušil Direktor tento výměr a vrátil spis daňové správě za účelem provedení nové kontroly. Měl v podstatě za to, že se jednalo o výměnu plnění, neboť Serebrjannij vek získala dotčené apartmány do pronájmu za službu poskytující v jejich rekonstrukci a zařízení. S ohledem na tento výklad měl Direktor na základě čl. 26 odst. 7 ZDDS za to, že u služby poskytující v rekonstrukci a zařízení uvedených apartmánů je základem daně tržní cena těchto služeb, která měla být určena během dalších kontrol.

25 Daňová správa tedy provedla druhou kontrolu a shledala, že došlo k výměně plnění, a sice služby poskytující v rekonstrukci a zařízení poskytnuté společností Serebrjannij vek za službu poskytující v pronájmu poskytnutou vlastníky, ve smyslu článku 130 ZDDS, z čehož, že pan Bodzuliak je se svou manželkou spoluvlastníkem dotčených apartmánů, je jediným vlastníkem kapitálu společnosti Serebrjannij vek a nebylo sjednáno žádné nájemné.

26 Daňová správa měla za to, že datum, k němuž bylo vydáno kolaudační rozhodnutí pro hotel, v němž se nachází první apartmán uvedený v bodě 20 tohoto rozsudku, a sice 29. červen 2010, je datem, k němuž byla poskytnuta služba poskytující v rekonstrukci a zařízení apartmánů. Pokud jde o druhý apartmán uvedený v tomtéž bodě 20, bylo za datum poskytnutí uvedené služby považováno datum, k němuž byl podepsán závazný protokol o předání, a sice 30. červen 2010.

27 S ohledem na tato data měla daňová správa za to, že Serebrjannij vek měla nejpozději do 5. července 2010 vystavit fakturu na službu poskytující v rekonstrukci a zařízení, kterou poskytla.

28 Vzhledem k tomu, že plnění byla uskutečněna mezi propojenými osobami, musí být základem daně u služby poskytnuté společností Serebrjannij vek tržní cena uvedených výrobků a služeb. Na základě znaleckého posudku byla souhrnná cena obou dotčených apartmánů stanovena na 558 000 bulharských leva (BGN). Dne 14. prosince 2011 vydala daňová správa na tomto základě nový opravný daňový výměr, v němž konstatovala, že Serebrjannij vek má za měsíce červenec 2010 dluh na DPH ve výši 111 600 BGN navýšený o úroky z prodlení ve výši 6 341,55 BGN.

29 Serebrjannij vek podala proti tomuto daňovému výměru správní odvolání k Direktor, který rozhodnutím ze dne 12. března 2012 toto odvolání zamítl. Uvedená společnost podala proti

tomuto rozhodnutí žalobu k předkládajícímu soudu. Na podporu této žaloby uvedená společnost tvrdí, že se nedošlo k výměn? pln?ní, nýbrž že poskytla bezúplatnou službu ve smyslu ?l. 9 odst. 2 bodu 4 ZDDS. Má za to, že podle ?l. 25 odst. 3 bodu 6 ZDDS vzniká povinnost k DPH v souvislosti s tímto pln?ním okamžikem skute?ného vrácení majetku po jeho zvelebení p?i skon?ení smlouvy nebo ukon?ení užívání majetku.

30 Podp?rn? Serebrjannij vek tvrdí, že DPH m?la být vybrána za ?erven 2010, tj. za období, o n?mž se má za to, že v n?m byla dot?ená služba poskytnuta, a nikoliv za ?ervenec 2010. Tato společnost má rovnž za to, že základem dan? m?la být hodnota p?ijaté služby, a nikoliv hodnota poskytnuté služby.

31 Podle Serebrjannij vek jsou navíc bulharské právní p?edpisy neslu?itelné s ?l. 2 odst. 1 písm. c) a ?lánkem 26 sm?rnice o DPH, jelikož p?edm?tem dan? mohou být jen pln?ní za úplatu.

32 Předkládající soud má za to, že k vy?ešení sporu, který mu byl p?edložen, musí ur?it, zda došlo k výměn? poskytnutí služeb, a pokud ano, jaká pravidla se použijí k ur?ení základu dan? u obou pln?ní. Naproti tomu, pokud se nejedná o výměnu, předkládající soud si klade otázku, zda služba poskytnutá společností Serebrjannij vek představuje zdanitelné pln?ní, a pokud ano, kdy je zdanitelné pln?ní v p?ípad? uvedené služby uskute?n?no a jak u n?j ur?it základ dan?.

33 Předkládající soud má za to, že da?ová správa nesprávn? kvalifikovala skute?nost, že vlastníci poskytli dot?ené apartmány k dispozici společnosti Serebrjannij vek, jako pronájem. Podle předkládajícího soudu je pronájem pln?ním za úplatu, ?emuž tak ve v?ci v p?vodním ?ízení není, neboť dot?ené smlouvy výslovn? stanoví, že nebude hrazeno žádné nájemné. Má tudíž za to, že se jedná o bezúplatné pln?ní spo?ívající ve výp?jce pro ú?ely užívání. Podle tohoto soudu je záv?r, že služba poskytnutá společností Serebrjannij vek je rovnocenná úhrad? nájemného, v rozporu s v?lí smluvních stran.

34 Předkládající soud, který má za to, že Serebrjannij vek nabyla nehmotný investiční majetek za protipln?ní spo?ívající v p?evzetí výdaj? na zvelebení dot?ených apartmán?, si klade otázku, zda m?že být nabytí takového majetku považováno za platbu za službu zvelebení. V p?ípad? kladné odpov?di by se podle tohoto soudu jednalo o pln?ní za úplatu, u n?hož by ur?ení okamžiku uskute?n?ní zdanitelného pln?ní a základu dan? pro ú?ely DPH ne?inilo obtíže. V p?ípad? záporné odpov?di by se podle téhož soudu jednalo o bezúplatné poskytnutí služby, které za okolností projednávaného p?ípadu nelze stav?t na rove? pln?ní za úplatu, neboť toto pln?ní bylo uskute?n?no pro ú?ely podnikatelské ?innosti společnosti Serebrjannij vek. Předkládající soud má nicmén? pochybnosti o slu?itelnosti vnitrostátních ustanovení týkajících se zejména zdanitelnosti takových bezúplatných pln?ní, jejich da?ového základu a okamžiku uskute?n?ní zdanitelného pln?ní s ?l. 2 odst. 1 písm. c) a ?lánky 26, 62 a 63 sm?rnice o DPH.

35 Za t?chto podmínek se Administrativen sad Varna rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1) Lze ustanovení ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice [o DPH] vykládat v tom smyslu, že nabytí nehmotného investičního majetku za protipln?ní spo?ívající v p?evzetí výdaj? na zvelebení pronajatého nebo k užívání p?enechaného majetku představuje platbu za službu zvelebení i v p?ípad?, že vlastník majetku není podle smlouvy povinen zaplatit žádnou odm?nu?

2) Brání ustanovení ?l. 2 odst. 1 písm. c) a ?lánku 26 sm?rnice [o DPH] vnitrostátnímu ustanovení, podle n?hož bezúplatné poskytnutí služby, která spo?ívá ve zvelebení pronajatého nebo k užívání p?enechaného majetku, se ve všech p?ípadech považuje za zdanitelné pln?ní? Je pro zodpov?zení druhé otázky za okolností, jako jsou okolnosti p?vodního ?ízení, relevantní, že

– poskytovatel bezúplatné služby uplatnil nárok na odpout DPH z výrobků a služeb využitých k provedení zvelebení, který mu nebyl odepout ani na základě pravomocného opravného daňového výměru a že

– společnost k okamžiku provádění daňové kontroly ještě nezačala užívat nemovitosti ke zdanitelným plněním, avšak doba platnosti smluv ještě neuplynula?

3) Brání ustanovení článků 62 a 63 směrnice [o DPH] vnitrostátnímu ustanovení, podle něhož zdanitelné plnění není uskutečněné okamžikem poskytnutí služby (v projednávaném případě okamžik provedení zvelebení), ale okamžikem skutečného vrácení majetku ve zvelebeném stavu, a když dojde při skončení platnosti smlouvy nebo ukončení jeho užívání?

4) V případě záporné odpovědi na první a druhou otázku, podle jakého pravidla hlavy VII směrnice [o DPH] se musí určit základ DPH, pokud bezúplatné plnění nespadá do působnosti článku 26 této směrnice?

K předložným otázkám

K první otázce

36 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že poskytnutí služby spočívající v rekonstrukci a zařízení apartmánu musí být považováno za plnění za úplatu, pokud se podle smlouvy uzavřené s vlastníkem tohoto apartmánu poskytovatel uvedené služby jednak zaváže poskytnout tuto službu na své náklady a jednak získá právo disponovat po dobu platnosti této smlouvy uvedeným apartmánem za účelem jeho využívání ke své podnikatelské činnosti, aniž je povinen hradit nájemné, zatímco vlastník převezme po skončení platnosti uvedené smlouvy zařízený apartmán.

37 V tomto ohledu je třeba zaprvé připomenout, že možnost kvalifikovat plnění jako plnění za úplatu předpokládá pouze existenci přímé souvislosti mezi dodáním zboží a poskytnutím služby a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani (viz rozsudky ze dne 20. ledna 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Sb. rozh. s. I-743, bod 22, a ze dne 9. června 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Sb. rozh. s. I-5059, bod 25). Taková přímá souvislost existuje, pokud je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění, přičemž odměna obdržená poskytovatelem představuje skutečnou protihodnotu služby poskytnuté příjemci (viz zejména rozsudky ze dne 3. září 2009, RCI Europe, C-37/08, Sb. rozh. s. I-7533, bod 24, a ze dne 3. května 2012, Lebara, C-520/10, bod 27).

38 Zadruhé, protiplnění za dodání zboží může spočívat v poskytnutí služby a tvořit jeho základ daně ve smyslu článku 73 směrnice o DPH, avšak za podmínky, že existuje přímá souvislost mezi dodáním zboží a poskytnutím služby a může-li být hodnota poslední uvedeného vyjádřena v penězích (rozsudek ze dne 3. července 2001, Bertelsmann, C-380/99, Recueil, s. I-5163, bod 17 a citovaná judikatura). Totéž platí i v případě poskytnutí služby za jiné poskytnutí služby, jsou-li splněny tytéž podmínky.

39 Zatímco, smlouvy, u nichž má protiplnění v zásadě povahu plnění v naturáliích, a plnění, u nichž má protiplnění peněžní formu, představují z hospodářského a obchodního hlediska dvě totožné situace (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 3. července 1997, Goldsmiths, C-330/95, Recueil, s. I-3801, body 23 až 25, a ze dne 19. prosince 2012, Orfey, C-549/11, bod 35).

40 Z toho vyplývá, že pokud se podle smlouvy uzavřené s vlastníkem apartmánu poskytovatel

služby spočívající v rekonstrukci a zařízení tohoto apartmánu jednak zaváže poskytnout tuto službu na své náklady a jednak získá právo disponovat po dobu platnosti této smlouvy uvedeným apartmánem za účelem jeho využívání ke své podnikatelské činnosti, aniž je povinen hradit nájemné, zatímco vlastník převeze po skončení platnosti uvedené smlouvy zařízený apartmán, spadá toto poskytnutí služby rekonstrukce a zařízení do kategorie poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH. Existuje totiž přímá souvislost mezi uvedeným plněním a protiplněním skutečně obdrženým poskytovatelem tohoto plnění, a sice právo během doby platnosti této smlouvy disponovat dotčeným apartmánem pro účely své podnikatelské činnosti.

41 Skutečnost, že z poskytnutí dotčené služby bude mít vlastník dotčeného apartmánu prospěch až po skončení platnosti smlouvy, nic v tomto ohledu nemění, neboť od okamžiku uzavření smlouvy se strany takové synalagmatické smlouvy navzájem zavazují, že uskuteční vzájemná plnění (viz obdobný rozsudek ze dne 21. března 2002, *Kennemer Golf, C-174/00*, Recueil, s. I-3293, bod 40, a výše uvedený rozsudek *RCI Europe*, body 31 a 33).

42 S ohledem na výše uvedené je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že poskytnutí služby spočívající v rekonstrukci a zařízení apartmánu musí být považováno za plnění za úplatu, pokud se podle smlouvy uzavřené s vlastníkem tohoto apartmánu poskytovatel uvedené služby jednak zaváže poskytnout tuto službu na své náklady a jednak získá právo disponovat po dobu platnosti této smlouvy uvedeným apartmánem za účelem jeho využívání ke své podnikatelské činnosti, aniž je povinen hradit nájemné, zatímco vlastník převeze po skončení platnosti uvedené smlouvy zařízený apartmán.

Ke druhé až čtvrté otázce

43 Ze znění druhé až čtvrté otázky vyplývá, že byly položeny pouze pro případ, že by z odpovědi na první otázku vyplynulo, že takové poskytnutí služby, jako je poskytnutí popsané v této první otázce, nespadá do kategorie poskytnutí služby za úplatu ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

44 S ohledem na výše uvedené není namístě odpovídat na druhou až čtvrtou otázku.

K nákladům řízení

45 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodňového řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

Článek 2 odst. 1 písm. c) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že poskytnutí služby spočívající v rekonstrukci a zařízení apartmánu musí být považováno za plnění za úplatu, pokud se podle smlouvy uzavřené s vlastníkem tohoto apartmánu poskytovatel uvedené služby jednak zaváže poskytnout tuto službu na své náklady a jednak získá právo disponovat po dobu platnosti této smlouvy uvedeným apartmánem za účelem jeho využívání ke své podnikatelské činnosti, aniž je povinen hradit nájemné, zatímco vlastník převeze po skončení platnosti uvedené smlouvy zařízený apartmán.

Podpisy.

* Jednací jazyk: bulharština.