

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

26. rujna 2013.(*)

„PDV – Direktiva 2006/112/EZ – članci 2. stavak 1. točka (c), 26., 62. i 63. – Oporezivi događaj – Uzajamne obveznosti – Transakcije uz naknadu – Oporezivi iznos transakcije u slučaju kada je naknada u obliku usluga – Prepuštanje društvu, od strane fizičke osobe, prava korištenja i najma nekretnina trećima u zamjenu za usluge poboljšanja i opremanja te imovine od strane tog društva“

U predmetu C-283/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a koji je uputio Administrativen sad Varna (Bugarska), odlukom od 29. svibnja 2012., koju je Sud zaprimio 6. lipnja 2012., u postupku

Serebryannay vek EOOD

protiv

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

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: E. Jarašin (izvjestitelj), predsjednik vijeća, C. Toader i C. G. Fernlund, suci,

nezavisni odvjetnik: Y. Bot,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za bugarsku vladu E. Petranova i Y. Atanasov, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju C. Soulay i R. Lyal, u svojstvu agenata,

odlučivši, pošto je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez prijedloga odluke, donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 2. stavka 1. točke (c), 26., 62. i 63. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1., u daljnjem tekstu: PDV Direktiva) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Taj je zahtjev podnesen u okviru spora između Serebryannay vek EOOD (u daljnjem tekstu: Serebryannay vek) i Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Tsentralno upravljenie na Natsionalna agentsia za prihodite (ravnatelj uprave „Prigovori i

provođenja ovrhe“ grada Varne, pri središnjoj upravi Nacionalne agencije za prihode, u daljnjem tekstu: Direktor) radi rješenja o ponovnom razrezu poreza kojim se nalaže Serebryannay vek plaćanje poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) za mjesec srpanj 2010.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Sukladno članku 2. stavku 1. PDV Direktive:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[...]“

4 Članak 26. stavak 1. te Direktive propisuje:

„Svaka od sljedećih transakcija smatra se isporukom usluga uz naknadu:

(a) korištenje robe koja čini dio imovine određеноg poslovanja u privatne svrhe poreznog obveznika ili njegovih zaposlenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera, ako se PDV na tu robu mogao u cijelosti ili djelomično odbiti;

(b) isporuka usluga koju besplatno obavlja porezni obveznik za svoju privatnu upotrebu ili upotrebu svojih namještenika ili, općenitije, za svrhe koje nisu poslovnog karaktera.“

5 Sukladno članku 62. navedene Direktive:

„Za potrebe ove Direktive:

(1) 'oporezivi događaj' znači događaj kojim se ispunjavaju zakonski uvjeti potrebni za postojanje obveze obračuna PDV-a;

(2) 'obveza obračuna' PDV-a nastaje kad porezna vlast ima pravo po zakonu, u danom trenutku, tražiti plaćanje poreza od osobe koja je odgovorna za njezino plaćanje, čak i u slučaju kad je vrijeme plaćanja odgođeno.“

6 Članak 63. PDV Direktive propisuje da „Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.“

7 U skladu s člankom 65. iste Direktive, „[k]ad se provodi plaćanje na račun prije isporuke robe ili usluga, obveza obračuna PDV-a nastaje po primitku plaćanja i na primljeni iznos.“

8 Članak 73. PDV Direktive predviđa:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući i potpore izravno povezane s cijenom isporuke.“

9 Članak 75. PDV Direktive propisuje:

„U pogledu isporuke usluga, u skladu s ?lankom 26., kad se roba koja ?ini dio imovine odre?enog poslovanja koristi za privatne svrhe ili se usluge pružaju besplatno, oporezivi iznos je puni trošak pružanja usluga za poreznog obveznika.“

10 ?lanak 80. stavak 1. te direktive predvi?a da, radi sprežavanja utaje ili izbjegavanja poreza, države ?lanice mogu u nabrojenim slu?ajevima poduzeti mjere kako bi osigurale da, kada je rije? o isporuci robe i pružanju usluga primateljima s kojima su u obiteljskim ili drugim izravnim osobnim vezama, te upravlja?kim, vlasni?kim, ?lanskim, financijskim ili pravnim vezama kako ih definira država ?lanica, oporezivi iznos bude tržišna vrijednost transakcije.

Bugarsko pravo

11 ?lanak 2. stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV br. 63, od 4. kolovoza 2006.), u verziji primjenjivoj na glavni predmet (u daljnjem tekstu: ZDDS), predvi?a da PDV-u podliježu sve vrste pružanja usluga izvršene uz naknadu.

12 ?lanak 9. ZDDS-a propisuje:

„1) Isporuka usluge je ?in pružanja odre?ene usluge.

2) Isporukom usluge tako?er se smatra:

[...]

4. kada posjednik/korisnik pruža uslugu popravka i/ili poboljšanja imovine koja je iznajmljena ili povjerena na korištenje.

3) S pružanjem usluge uz naknadu izjedna?eni su:

1. pružanje usluge za privatne potrebe fizi?ke osobe poreznog obveznika, vlasnika, zaposlenika ili tre?ih, ako se pri izvršavanju te usluge upotrebljava predmet za ?iju proizvodnju, uvoz ili stjecanje je djelomi?no ili u cijelosti odbijen pretporez;

2. pružanje usluge, bez naknade za privatne potrebe fizi?ke osobe poreznog obveznika, vlasnika, zaposlenika ili tre?ih.

4) Tre?i stavak ne primjenjuje se u slu?aju:

[...]

2. kada posjednik/korisnik bez naknade pruži uslugu popravka imovine dane u najam ili stavljanje na raspolaganje, u slu?ajevima kada je ta imovina dana u najam ili stavljena na raspolaganje posjedniku/korisniku, i koja je zaista bila trajno korištena u razdoblju od najmanje tri godine;

3. usluga koju je bez naknade pružio koncesionar radi poboljšanja imovine stavljene na raspolaganje, kada je to uvjet i/ili obaveza sukladno ugovoru o koncesiji;

[...]“

13 Sukladno ?lanku 25. ZDDS-a:

„1) Događaji oporezivi PDV-om u smislu ovog Zakona jesu: isporuka robe ili pružanje usluga

koju je izvršio porezni obveznik u smislu ovog Zakona [...]

2) Oporeziv događaj nastaje na datum prijenosa vlasništva robe ili na datum na koji je usluga pružena.

3) Osim u slučajevima nabrojanim u stavku 2., oporeziv događaj nastaje:

[...]

6. na datum stvarnog vraćanja imovine nakon popravka i/ili poboljšanja pri prestanku ugovora ili prekida korištenja imovine u slučaju pružanja usluge bez naknade od strane posjednika/korisnika radi popravka i/ili poboljšanja imovine koja je dana u najam ili stavljena na raspolaganje, kada uvjeti predviđeni člankom 9. stavkom 4., točkama 2. i 3. nisu ispunjeni.

[...]

6) Na datum nastanka oporezivog događaja, sukladno stavcima 2., 3. i 4.:

1. u smislu ovog Zakona za oporezive transakcije nastaje obveza obračuna poreza i obveza registriranog poreznog obveznika da podmiri porez.

[...]“

14 Članak 26. ZDDS-a propisuje:

„[...]

2) Oporezivi iznos određuje se na temelju svega što je sadržano u naknadi koju je isporučitelj robe ili pružatelj usluge primio od kupca robe ili korisnika usluge ili druge osobe u svezi transakcije ili svega što se isporučitelju robe ili pružatelju usluge duguje na ime naknade, pri čemu se iznos naknade izražava u levima i stotinkama bez PDV-a. Protučinidbama se ne smatraju plaćanja kamata i ugovornih kazni koja imaju karakter odštete.

[...]

7) Kada je protučinidba u cijelosti ili djelomice predviđena u robi ili uslugama (plaćanje se u cijelosti ili djelomice vrši u robi ili uslugama), oporezivi iznos čini tržišna vrijednost isporučene robe ili pružene usluge, izražunata na datum na koji je nastala obveza obračuna PDV-a.“

15 Članak 27. stavak 3. ZDDS-a predviđa:

„[...]

3) Oporezivi iznos slijedećih usluga čini tržišna cijena:

1. isporuka između povezanih osoba;

[...]

3. isporuka bez naknade u smislu članka 9. stavka 2. točke 4.“

16 U skladu s člankom 130. ZDDS-a:

„1) Svaka isporuka ili pružanje usluge čija je protučinidba bila (potpuno ili djelomično) određena u robi ili uslugama smatra se dvjema uzajamno povezanim isporukama ili uslugama i svaki od

isporučitelja robe ili pružatelja usluga smatra se prodavačem onoga što isporučuje i kupcem onoga što prima.

2) Događaj oporeziv PDV-om za isporuke predviđene stavkom 1. nastaje sukladno općim pravilima Zakona.

3) Isporuka predviđena stavkom 1., kod koje je oporeziv događaj nastao na raniji datum, smatra se plaćanjem unaprijed (potpunim ili djelomičnim) druge isporuke.“

17 Stavak 1. točka 8. dodatnih odredaba ZDDS-a predviđa da je usluga izvršena „bez naknade“ kada ne postoji protučinidba ili kada njena vrijednost višestruko premašuje vrijednost protučinidbe.

18 Zakon o porezu na prihod pravnih osoba (Zakon za korporativno i podohodno oblagane) u članku 15. propisuje:

„1) Oporeziva nematerijalna stalna imovina jest:

1. stečena nenovčana sredstva koja:

a) nemaju fizički sadržaj;

b) se koriste duže od 12 mjeseci;

c) su ograničenog roka trajanja;

d) imaju vrijednost jednaku ili veću od najmanje od sljedećih vrijednosti:

aa) minimalnog praga vrijednosti nematerijalne stalne imovine koji je određen računovodstvenom politikom poreznog obveznika;

bb) 700 BGN;

[...]

3. iznosi obračunati na ime gospodarskih aktivnosti koje dovode do povećanja gospodarske koristi od imovine koja je iznajmljena ili dana na iskorištavanje; spomenuti iznosi ne predstavljaju stalnu nematerijalnu imovinu u smislu oporezivanja.

[...]“

Glavni postupak i prethodna pitanja

19 Serebryannay vek je prema bugarskom pravu jednočlano društvo s ograničenom odgovornošću koje pripada g. Bodzuliaku, koji je također direktor tog društva. Prema registru trgovačkih društava, njegov predmet poslovanja su najam nekretnina, turizam i hotelijerstvo.

20 G. Bodzuliak je u lipnju 2009. na svoje ime kupio stan u jednom apartotelu u Varni. Također je stekao drugi stan u istome gradu. Ti su stanovi prijavljeni kao suvlasništvo g. Bodzuliaka i njegove supruge (u daljnjem tekstu: vlasnici).

21 Gospodin Bodzuliak sklopio je 8. travnja 2009. u svoje ime dva ugovora identičnog sadržaja sa Serebryannay vek, na temelju kojih mu je on, na razdoblje od pet godina uz mogućnost produljenja, dodijelio „stvarno pravo plodouživanja“ na svojim nekretninama u rohbau stanju, i to na dva predmetna stana. Bilo je predviđeno da Serebryannay vek navedene stanove daje u najam

trećim osobama.

22 Serebryannay vek ne mora, prema tim ugovorima, za vrijeme njihovog trajanja isplaćivati najamninu vlasnicima. Naprotiv, obvezao se u svoje ime, o svom trošku i prema svojoj procjeni izvršiti građevinske radove obnove i montaže s ciljem dovršetka i stavljanja u uporabu stanova radi njihovog korištenja, ponajprije kupovinu i postavljanje podova, opremanje, dekoriranje i postavljanje sanitarnih instalacija. Predviđeno je da istekom navedenih ugovora vlasnici preuzmu predmetne stanove s opremom koja se u njima nalazi.

23 Porezna uprava je 21. listopada 2010. provela nadzor i izdala rješenje o ponovnom razrezu poreza za mjesec srpanj 2010. Procijenila je da je Serebryannay vek u korist vlasnikâ pružio uslugu bez naknade i da je oporezivi iznos te pružene usluge odgovarao vrijednosti troškova koje je to društvo imalo zbog spomenutog pružanja usluge.

24 Serebryannay vek je podnio Direktor u upravnu žalbu protiv spomenutog rješenja. On je odlukom od 10. lipnja 2011. ukinuo to rješenje i vratio spis Poreznoj upravi kako bi se obavila nova provjera. U suštini je ocijenio da je bilo razmjene jer je Serebryannay vek dobio predmetne stanove u najam kao naknadu za usluge njihove obnove i opremanja. S obzirom na takvo tumačenje, Direktor je na temelju članka 26. stavka 7. ZDDS-a ocijenio da je oporezivi iznos usluga obnove i opremanja spomenutih stanova bio utemeljen na tržišnoj cijeni tih usluga i da je trebao biti utvrđen novom provjerom.

25 Porezna uprava je stoga provela drugi nadzor i utvrdila da je bilo razmjene jer je u smislu čl. 130. ZDDS-a, tj. usluga obnove i opremanja od strane Serebryannay vek i usluge davanja u najam od strane vlasnika zato što g. Bozuliak ima predmetne stanove u suvlasništvu zajedno sa svojom suprugom, što je on jedini imatelj poslovnih udjela Serebryannay vek i što nije bila ugovorena nikakva najamnina.

26 Porezna uprava je procijenila da je datum izdavanja uporabne dozvole za hotel u kojem se nalazio prvi stan spomenut u točki 20. ove presude, tj. 29. lipnja 2010., bio datum pružanja usluga obnove i opremanja. Što se tiče drugog stana spomenutog u istoj točki, datumom pružanja navedenih usluga smatra se datum zapisnika o konačnoj primopredaji, tj. 30. lipnja 2010.

27 S obzirom na te datume, Porezna uprava je ocijenila da je Serebryannay vek morao, najkasnije do 5. srpnja 2010., izdati račun za izvršene usluge obnove i opremanja.

28 Budući da su transakcije izvršene između povezanih osoba, smatralo se da je oporezivi iznos usluga koje je izvršio Serebryannay vek morao biti sastavljen od tržišne cijene spomenutih proizvoda i usluga. Ukupna vrijednost dvaju predmetnih stanova vještačenjem je procijenjena na 558.000 bugarskih leva (BGN). Na toj osnovi je Porezna uprava 14. prosinca 2011. donijela novo rješenje o ponovnom razrezu poreza kojim se utvrđuje da je Serebryannay vek za mjesec srpanj 2010. dugovao PDV u iznosu od 111.600 BGN, uvećan za zateznu kamatu u iznosu od 6.341,55 BGN.

29 Serebryannay vek podnio je protiv tog rješenja upravnu žalbu Direktor koji je istu odbio odlukom od 12. ožujka 2012. Serebryannay vek je protiv te odluke podnio upravnu tužbu pred sudom koji je uputio zahtjev. U prilog toj tužbi navedeno društvo ističe da se nije radilo o razmjeni jer je, nego o tome da je ono pružilo uslugu bez naknade, u smislu članka 9. stavka 2. točke 4. ZDDS-a. Ono smatra da dogaćaj oporeziv PDV-om za tu uslugu nastaje na datum stvarnog povrata poboljšane imovine pri prestanku ugovora ili pri prekidu korištenja imovine, sukladno članku 25. stavku 3. točki 6. ZDDS-a.

30 Podredno, Serebryannay vek ističe da je PDV trebao biti naplaćen za mjesec lipanj 2010.,

tj. za razdoblje u kojem su predmetne usluge po svemu sudeći izvršene, a ne za mjesec srpanj 2010. To društvo također smatra da je oporezivi iznos trebao biti vrijednost primljene usluge, a ne izvršenih usluga.

31 Nadalje, prema Serebryannay vek, bugarsko zakonodavstvo nije usklađeno s člancima 2. stavkom 1. točkom (c) i 26. PDV Direktive zbog toga što samo transakcije uz naknadu mogu biti oporezovane.

32 Sud koji je uputio zahtjev smatra da, kako bi odlučio o sporu koji je pred njim u tijeku, mora utvrditi je li bilo razmjene usluga i, ako je odgovor potvrđan, koja su primjenjiva pravila za utvrđivanje oporezivog iznosa dviju usluga. Naprotiv, ako nije riječ o razmjeni, sud koji je uputio zahtjev pita se ne predstavljaju li usluge koje je pružio Serebryannay vek oporezivu činidbu i, u tom slučaju, u kojem trenutku nastaje dogaćaj oporeziv PDV-om za spomenute usluge i kako im odrediti oporezivi iznos.

33 Sud koji je uputio zahtjev smatra da je Porezna uprava pogrešno okvalificirala kao najam stavljanje na raspolaganje predmetnih stanova društvu Serebryannay vek od strane vlasnika. Najam bi bio transakcija uz naknadu, što prema tom sudu nije slučaj u glavnom predmetu jer ugovori o kojima je riječ izričito predviđaju da se ne naplaćuje nikakva najamnina. Stoga bi tu bila riječ o transakciji bez naknade koja je u obliku ugovora o posudbi. Ocjena prema kojoj bi usluge koje je pružio Serebryannay vek bile jednake isplati najamnine bila bi za taj sud protivna volji stranaka.

34 Sud koji je uputio zahtjev postavlja pitanje može li se, s obzirom na činjenicu da je Serebryannay vek stekao nematerijalnu stalnu imovinu u zamjenu za troškove koje je imao zbog poboljšanja predmetnih stanova, stjecanje takve imovine smatrati plaćanjem za usluge poboljšanja. U slučaju potvrdnog odgovora, radilo bi se, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, o transakciji uz naknadu za koju ne bi bilo teško odrediti datum oporezivog događaja i oporezivi iznos za izračun PDV-a. U slučaju negativnog odgovora, radilo bi se o pružanju usluga bez naknade, koje u predmetnim okolnostima ne bi moglo biti izjednačeno s pružanjem usluge uz naknadu jer bi ta usluga bila izvršena u svrhu gospodarske aktivnosti Serebryannay vek. Sud koji je uputio zahtjev ima, međutim, nedoumice o usklađenosti nacionalnih odredaba o oporezivosti, oporezivom iznosu i trenutku u kojem nastaje oporezivi događaj za takve usluge izvršene bez naknade s člancima 2. stavkom 1. točkom (c), 26., 62. i 63. PDV Direktive.

35 U takvim okolnostima je Administrativen sad Varna odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1) Može li se odredba članka 2. stavka 1. točke (c) [PDV] Direktive tumačiti u smislu da stjecanje nematerijalne stalne imovine u zamjenu za troškove poboljšanja iznajmljene imovine ili imovine prepuštene na korištenje predstavlja plaćanje usluge poboljšanja, neovisno o činjenici da prema ugovoru vlasnik imovine nije dužan isplatiti naknadu?

2) Je li nacionalna odredba prema kojoj se u svakom slučaju smatra oporezivim svako pružanje usluga bez naknade koje se sastoji u poboljšanju imovine koja je iznajmljena ili prepuštena na korištenje protivno odredbama članka 2. stavka 1. točke (c) i članka 26. [PDV] Direktive? Je li u svrhu davanja odgovora na drugo pitanje, i u takvim okolnostima poput onih u glavnom postupku, važno da:

— je pružatelj usluge bez naknade iskoristio svoje pravo na odbitak PDV-a za proizvode i usluge upotrijebljene u svrhu poboljšanja, pravo koje mu još nije bilo odbijeno rješenjem o ponovnom utvrđivanju poreza koje je postalo konačno, i da:

– društvo u trenutku porezne provjere još nije počelo upotrebljavati nekretnine za oporezive činidbe, ali ugovori još nisu istekli?

3) Je li nacionalna odredba prema kojoj oporezivi događaj za činidbu ne nastaje na datum pružanja usluge (u predmetnom slučaju prilikom izvršenja poboljšanja) nego na datum stvarnog povrata imovine u poboljšanom stanju do kojeg dolazi pri prestanku ugovora ili prekidu korištenja protivna člancima 62. i 63. [PDV] Direktive?

4) U slučaju negativnog odgovora na prva dva pitanja: prema kojem se od pravila iz glave VII. [PDV] Direktive mora odrediti oporezivi iznos kada je riječ o PDV-u, u slučaju da činidba bez naknade ne ulazi u područje primjene članka 26. te Direktive?

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

36 Svojim prvim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev u biti pita „treba li članak 2. stavak 1. točku (c) [PDV] Direktive tumačiti u smislu da se pružanje usluge obnove i opremanja stana mora smatrati izvršenim uz naknadu kada se, prema ugovoru sklopljenom s vlasnikom tog stana, pružatelj spomenutih usluga, s jedne strane, obvezuje izvršiti to pružanje usluga o svom trošku i, s druge strane, stječe pravo raspolaganja spomenutim stanom kako bi ga koristio za svoju gospodarsku aktivnost za vrijeme trajanja tog ugovora, a da nije obavezan plaćati najamninu, dok vlasnik preuzima opremljeni stan na kraju spomenutog ugovora.

37 U tom pogledu, kao prvo, valja podsjetiti da je kvalificiranje određene transakcije kao transakcije uz naknadu moguće jedino u slučaju postojanja izravne veze između isporuke robe ili pružanja usluga i stvarno primljene protučinidbe poreznog obveznika (vidjeti presude od 20. siječnja 2005., *Hotel Scandic Gässabäck*, C-412/03, *Recueil*, str. I-743., točku 22., i od 9. lipnja 2011., *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, *Recueil*, str. I-5059., točku 25.). Takva izravna veza uspostavljena je kada između pružatelja i korisnika usluge postoji pravni odnos u okviru kojeg se razmjenjuju uzajamne činidbe, pri čemu naknada koju je primio pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (vidjeti osobito presude od 3. rujna 2009., *RCI Europe*, C-37/08, *Recueil*, str. I-7533., točku 24., i od 3. svibnja 2012., *Lebara*, C-520/10, točku 27.).

38 Kao drugo, protučinidba za isporuku robe može se sastojati od pružanja usluga i činiti oporezivi iznos u smislu članka 73. PDV Direktive, ali pod uvjetom da postoji izravna veza između isporuke robe i pružanja usluga i da se vrijednost zadnje navedenog može izraziti u novcu (presuda od 3. srpnja 2001., *Bertelsmann*, C-380/99, *Recueil*, str. I-5163., točka 17. i navedena sudska praksa). Isto vrijedi i u slučaju kada je usluga pružena u zamjenu za pružanje druge usluge, ukoliko su ispunjeni isti uvjeti.

39 Kao treće, ugovori o zamjeni, kod kojih je protučinidba *per definitionem* nenovčana, i transakcije kod kojih je protučinidba u novcu su, s gospodarskog i trgovačkog stajališta, dvije identične situacije (u tom smislu vidjeti presude od 3. srpnja 1997., *Goldsmiths*, C-330/95, *Recueil*, str. I-3801., točke 23. do 25., i od 19. prosinca 2012., *Orfey*, C-549/11, točku 35.).

40 Iz toga slijedi da, kada se prema ugovoru sklopljenom s vlasnikom stana pružatelj usluga obnove i opremanja tog stana s jedne strane obvezuje izvršiti pružanje usluga o svom trošku i s druge strane stječe pravo raspolaganja spomenutim stanom kako bi ga koristio za svoju gospodarsku aktivnost za vrijeme trajanja tog ugovora, a da nije obavezan plaćati najamninu, dok vlasnik preuzima opremljeni stan na kraju spomenutog ugovora, to pružanje usluga obnove i

opremanja spada u kategoriju pružanja usluga uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) PDV Direktive. Naime, doista postoji izravna veza između spomenutog pružanja usluga i protučinidbe koju je pružatelj usluge stvarno primio u zamjenu, tj. pravo raspolagati predmetnim stanom u svrhu svoje gospodarske aktivnosti za vrijeme trajanja tog ugovora.

41 Okolnost da će pružanje predmetnih usluga vlasniku predmetnog stana biti od koristi tek nakon isteka ugovora ne mijenja na stvari jer se stranke takvog dvostrano obveznog ugovora njegovim sklapanjem obvezuju jedna drugoj ispuniti uzajamne činidbe (vidjeti, zbog sličnosti, presude od 21. ožujka 2002., *Kennemer Golf, C-174/00, Recueil*, str. I-3293., točku 40., i ranije navedenu RCI Europe, točke 31. i 33.).

42 S obzirom na gore izloženo, valja na prvo pitanje odgovoriti tako da članak 2. stavak 1. točku (c) PDV Direktive treba tumačiti u smislu da se pružanje usluga obnove i opremanja stana mora smatrati izvršenim uz naknadu kada se prema ugovoru sklopljenim s vlasnikom tog stana pružatelj spomenutih usluga s jedne strane obvezuje izvršiti pružanje usluga o svom trošku i s druge strane stjeće pravo raspolaganja spomenutim stanom kako bi ga koristio za svoju gospodarsku aktivnost za vrijeme trajanja tog ugovora, a da nije obavezan plaćati najamninu, dok vlasnik preuzima opremljeni stan istekom spomenutog ugovora.

Drugo do četvrto pitanje

43 Iz samog teksta drugog do četvrtog pitanja slijedi da su ona postavljena samo za slučaj da iz odgovora na prvo pitanje proizđe da pružanje usluga kako je opisano u prvom pitanju ne ulazi u kategoriju pružanja usluga izvršenih uz naknadu u smislu članka 2. stavka 1. točke (c) PDV Direktive.

44 Uzevši u obzir prethodno navedeno, nije potrebno odgovoriti na drugo, treće i četvrto pitanje.

Troškovi

45 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Iz tih razloga, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

Članak 2. stavak 1. točku (c) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, treba tumačiti u smislu da se pružanje usluga obnove i opremanja stana mora smatrati izvršenom uz naknadu kada se, prema ugovoru sklopljenom s vlasnikom stana, pružatelj spomenutih usluga, s jedne strane obvezuje izvršiti pružanje tih usluga o svom trošku i s druge strane stjeće pravo raspolaganja spomenutim stanom kako bi ga koristio za svoju gospodarsku aktivnost za vrijeme trajanja tog ugovora, a da nije obavezan plaćati najamninu, dok vlasnik preuzima opremljeni stan istekom navedenog ugovora.

Potpisi

* Jezik postupka: bugarski.