

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a opta)

26 septembrie 2013(*)

„TVA – Directiva 2006/112/CE – Articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolele 26, 62 și 63 – Fapt generator – Prestații reciproce – Operațiuni cu titlu oneros – Baza de impozitare a unei operațiuni în cazul contrapartidei constituite din servicii – Atribuire de cote o persoană fizică unei societăți a dreptului de a utiliza și de a închiria cote terți bunuri imobiliare în schimbul unor servicii de îmbunătățire și de mobilare a acestor bunuri prestate de respectiva societate”

În cauza C-283/12,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Administrativen sad Varna (Bulgaria), prin decizia din 29 mai 2012, primită de Curte la 6 iunie 2012, în procedura

Serebryannay vek EOOD

împotriva

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

CURTEA (Camera a opta),

compusă din domnul E. Jarašiūnas (raportor), președinte de cameră, doamna C. Toader și domnul C. G. Fernlund, judecători,

avocat general: domnul Y. Bot,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul bulgar, de E. Petranova și de Y. Atanasov, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de C. Soulay și de R. Lyal, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

Hotărâre

1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (1) litera (c) și a articolelor 26, 62 și 63 din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (JO L 347, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 3, p. 7, denumită în continuare „Directiva TVA”).

2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Serebryannay vek EOOD (denumit în continuare „Serebryannay vek”), pe de o parte, și Direktor na Direktsia „Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto” – Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalna agentsia za prihodite (directorul Direcției „Contestații și urmărirea executării” pentru orașul Varna din cadrul administrației centrale a Agenției Naționale a Veniturilor Bugetare, denumit în continuare „Direktor”), pe de altă parte, în legătură cu o decizie de impunere rectificativă prin care Serebryannay vek este obligat la plata taxei pe valoarea adăugată (denumit în continuare „TVA”) aferente lunii iulie 2010.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

3 Potrivit articolului 2 alineatul (1) din Directiva TVA:

„Următoarele operațiuni sunt supuse TVA[ului]:

[...]

(c) prestarea de servicii efectuată cu titlu oneros pe teritoriul unui stat membru de către o persoană impozabilă care acționează ca atare;

[...]”

4 Articolul 26 alineatul (1) din această directivă prevede:

„Fiecare dintre următoarele tranzacții este considerată o prestare de servicii efectuată cu plată:

(a) utilizarea în folosul propriu a bunurilor care constituie o parte din activele folosite în cadrul unei activități economice de către persoanele impozabile sau de către personalul acestora sau, mai general, utilizarea acestora în alte scopuri decât pentru desfășurarea activității sale, atunci când TVA-ul aferent bunurilor respective a fost dedus total sau parțial;

(b) prestarea gratuită de servicii de către persoanele impozabile în folosul propriu sau al personalului acestora sau, mai general, în alte scopuri decât cele de activitate.”

5 Potrivit articolului 62 din directiva menționată:

„În sensul prezentei directive:

(1) «fapt generator» înseamnă faptul prin care sunt realizate condițiile legale necesare pentru ca TVA[ul] să devină exigibil[...];

(2) taxa devine «exigibilă» atunci când autoritatea fiscală dobândește în temeiul legii, la un moment dat, dreptul de a solicita taxa de la persoana obligată la plata acesteia, chiar dacă plata acestei taxe poate fi amânată.”

6 Articolul 63 din Directiva TVA prevede că „[f]aptul generator intervine și TVA-ul devine exigibil atunci când sunt livrate bunurile sau sunt prestate serviciile”.

7 Potrivit articolului 65 din aceeași directivă, „[î]n cazul în care plata este făcută înainte de livrarea bunurilor sau de prestarea serviciilor, TVA[ul] devine exigibil[...] la încasarea plății și asupra sumei încasate”.

8 Articolul 73 din Directiva TVA prevede:

„Pentru livrarea de bunuri sau prestarea de servicii, altele decât cele prevăzute la articolele 74-77, baza de impozitare include toate elementele care reprezintă contrapartida obținută sau care urmează să fie obținută de către furnizor sau prestator, în schimbul livrării sau al prestării, de la client sau de la un terț, inclusiv subvenții direct legate de prețul livrării sau al prestării.”

9 Articolul 75 din Directiva TVA prevede:

„Pentru prestarea de servicii, prevăzută la articolul 26, atunci când bunurile care fac parte din activele unei activități economice sunt utilizate în scopuri personale sau serviciile sunt efectuate cu titlu gratuit, baza de impozitare este reprezentată de costul complet al persoanei impozabile pentru prestarea serviciilor.”

10 Articolul 80 alineatul (1) din această directivă prevede că, pentru a preveni evaziunea fiscală sau fraude, statele membre pot adopta măsuri în oricare dintre cazurile pe care le enumeră această dispoziție pentru a se asigura că, pentru livrarea de bunuri sau pentru prestarea de servicii care implică familia sau legături personale apropiate, legături organizaționale, de proprietate, de afiliere, financiare sau juridice, astfel cum sunt definite de statul membru, baza de impozitare este considerată valoarea de piață.

Dreptul bulgar

11 Articolul 2 alineatul 1) din Legea privind taxa pe valoarea adăugată (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nr. 63 din 4 august 2006), în versiunea aplicabilă cauzei principale (denumită în continuare „ZDDS”), prevede că este supus TVA-ului orice prestare de servicii efectuată cu titlu oneros.

12 Articolul 9 din ZDDS prevede:

„1) Prestarea de servicii înseamnă orice activitate prin care se furnizează un serviciu.

2) De asemenea, sunt considerate prestări de servicii:

[...]

4. prestarea unui serviciu de către posesor/utilizator în vederea reparării și/sau a îmbunătățirii valorii unui element de activ închiriat sau încredințat spre utilizare.

3) Sunt echivalente unei prestări de servicii efectuate cu titlu oneros:

1. prestarea unui serviciu în folosul propriu al persoanei fizice impozabile, al proprietarului, al angajaților sau al unor terți, în măsura în care furnizarea implică utilizarea unui bun pentru a cărei producție, import sau achiziționare a fost dedus în totalitate sau parțial TVA-ul achitat;

2. prestarea cu titlu gratuit a unui serviciu în folosul propriu al persoanei fizice impozabile, al proprietarului, al angajaților sau al unor terți.

4) Alineatul 3) nu se aplică:

[...]

2. prestări de servicii efectuate cu titlu gratuit de un deținător/utilizator al unui element de activ închiriat sau pus la dispoziție, în cazurile în care elementul de activ a fost închiriat sau pus la

dispoziția de înțelesului/utilizatorului și a fost utilizat efectiv în mod continuu pentru o durată care nu este mai mică de trei ani;

3. prestării de servicii efectuate cu titlu gratuit de un concesionar în vederea îmbunătățirii elementului de activ pus la dispoziție, atunci când acest serviciu reprezintă o condiție și/sau o obligație în temeiul contractului de concesiune;

[...]"

13 Potrivit articolului 25 din ZDDS:

„1) Reprezintă fapte generatoare de TVA în sensul prezentei legi: livrarea de bunuri sau de servicii efectuate de un contribuabil în sensul prezentei legi [...]

2) Faptul generator intervine la momentul transmiterii proprietății asupra bunului sau al prestării serviciului.

3) În afara situațiilor vizate la alineatul 2), faptul generator al taxei intervine:

[...]

6. la data returnării efective a elementului de activ după reparare și/sau îmbunătățire la momentul încetării contractului sau al întreruperii utilizării elementului de activ în ipoteza executării de servicii cu titlu gratuit de un deținător/utilizator în vederea unei reparații și/sau a unei îmbunătățiri a unui element de activ închiriat sau pus la dispoziție, atunci când nu sunt îndeplinite condițiile prevăzute la articolul 9 alineatul 4) punctele 2 și 3.

[...]

6) În momentul în care intervine faptul generator conform alineatelor 2), 3) și 4):

1. taxa în sensul prezentei legi devine exigibilă pentru operațiunile impozabile și se naște obligația contribuabilului înregistrat de a plăti taxa.

[...]"

14 Articolul 26 din ZDDS prevede următoarele:

„[...]

2) Baza de impozitare se stabilește pe baza tuturor elementelor cuprinse în remunerația pe care furnizorul sau prestatorul a primit-o în legătură cu operațiunea de la cumpărător sau de la beneficiar ori de la o altă persoană sau remunerația care este datorată furnizorului sau prestatorului, quantumul acestei remunerații fiind exprimat fără TVA în leva și în stotinki. Nu sunt considerate contrapartidă plățile de dobânzi și cele echivalente unor clauze penale cu caracter de despăgubiri.

[...]

7) Dacă contrapartida trebuie plătită în totalitate sau în parte în bunuri sau în prestări de servicii (plata se efectuează în totalitate sau în parte în bunuri sau în prestări de servicii), baza de impozitare pentru operațiune este valoarea de piață a bunului livrat sau a serviciului prestat, calculată la momentul la care TVA-ul devine exigibil."

15 Articolul 27 alineatul 3) din ZDDS prevede:

„[...]

3) Baza de impozitare a următoarelor prestări este constituită din prețul pieței:

1. livrarea care implică persoane între care există o legătură;

[...]

3. livrarea cu titlu gratuit în sensul articolului 9 alineatul 2) punctul 4.”

16 Potrivit articolului 130 din ZDDS:

„1) În cazul în care contrapartida pentru o operațiune s-a stabilit (în tot sau în parte) în bunuri sau în prestări de servicii, se consideră că există două livrări sau prestații reciproce în care fiecare furnizor sau prestator de servicii este considerat vânzător a ceea ce furnizează și cumpărător a ceea ce obține.

2) Faptul generator de TVA pentru livrările avute în vedere la alineatul 1) intervine în conformitate cu normele generale ale legii.

3) Se consideră că livrarea avută în vedere la alineatul 1), al cărei fapt generator intervine la o dată anterioară, constituie o plată anticipată (totală sau parțială) a celei de a doua livrări.”

17 Alineatul 1) punctul 8 din dispozițiile complementare ale ZDDS prevede că o prestare este efectuată „cu titlu gratuit” atunci când nu face obiectul niciunei contrapartide sau chiar când valoarea sa depășește de mai multe ori valoarea contrapartidei.

18 Legea privind impozitul pe profit și pe venit (Zakon za korporativnoto i podohodno oblagane) prevede la articolul 51:

„1) Activele necorporale fixe impozabile sunt:

1. resursele nefinanciare dobândite, care:

a) nu au substanță fizică;

b) sunt utilizate mai mult de 12 luni;

c) au o durată de viață limitată;

d) au o valoare egală sau mai mare decât cea mai mică dintre următoarele valori:

aa) valoarea minimă a activelor necorporale fixe stabilită de politica contabilă a contribuabilului;

bb) 700 BGN;

[...]

3. sumele declarate cu titlu de operațiuni economice, care antrenează o creștere a avantajului economic al activelor închiriate sau furnizate unui utilizator; sumele respective nu constituie active necorporale fixe în scopul impozitării.

[...]"

Cauza principal? ?i întreb?rile preliminare

19 Serebryannay vek este o societate cu r?spundere limitat? cu asociat unic de drept bulgar apar?inând domnului Bodzuliak, care este, deopotriv?, administratorul s?u. Potrivit registrului comer?ului, aceasta are ca obiect de activitate, printre altele, închirierea imobiliar?, turismul ?i serviciile de cazare.

20 În luna iunie 2009, domnul Bodzuliak a cump?rat, cu titlu personal, un apartament situat într?un hotel de apartamente localizat în Varna. Acesta a achizi?ionat de asemenea un al doilea apartament în acela?i ora?. Respectivetele apartamente sunt declarate ca fiind de?inute în coproprietate de domnul Bodzuliak ?i de so?ia sa (denumi?i în continuare „proprietarii”).

21 La 8 aprilie 2009, domnul Bodzuliak a încheiat, în nume propriu, dou? contracte cu un con?inut identic cu Serebryannay vek, în temeiul c?rora i?a acordat acesteia un „drept real de uzufruct” asupra patrimoniului s?u imobiliar în stare nefinisat?, în special asupra celor dou? apartamente în cauz?, pentru o durat? de cinci ani, cu posibilitatea de prelungire. S?a prev?zut c? Serebryannay vek urma s? închirieze apartamentele men?ionate unor ter?i.

22 În temeiul contractelor men?ionate, Serebryannay vek nu trebuie s? pl?teasc? proprietarilor chirie pe durata acestor contracte. În schimb, Serebryannay vek se angajeaz? s? execute în nume propriu, pe cheltuiala sa ?i potrivit propriei aprecieri, lucr?ri de finisare ?i de montaj în scopul finaliz?rii ?i al punerii în func?iune a apartamentelor în vederea exploat?rii acestora, în special cump?rarea ?i furnizarea de podele, mobilier, decora?iuni, obiecte sanitare. Se prevede c?, la terminarea contractelor men?ionate, proprietarii vor recupera apartamentele în cauz? cu amenaj?rile care se afl? în acestea.

23 Administra?ia veniturilor bugetare a efectuat un control la 21 octombrie 2010 ?i a emis o decizie de impunere rectificativ? pentru luna iulie 2010. Aceasta a considerat c? Serebryannay vek efectuase o prestare de servicii cu titlu gratuit în favoarea proprietarilor ?i c? baza de impozitare a acestei prest?ri corespundea valorii cheltuielilor efectuate de societatea men?ionat? în scopul prest?rii respective.

24 Serebryannay vek a formulat o contesta?ie administrativ? împotriva acestei decizii în fa?a Direktor. Prin decizia din 10 iunie 2011, acesta din urm? a anulat decizia ?i a trimis dosarul administra?iei veniturilor bugetare pentru a se efectua un nou control. Acesta a considerat, în esen??, c? a avut loc un schimb de prest?ri, întrucât Serebryannay vek primise apartamentele în cauz? în chirie ca remunera?ie pentru serviciile sale de finisare ?i de mobilare a acestora. Având în vedere interpretarea men?ionat?, Direktor a considerat, în temeiul articolului 26 alineatul 7) din ZDDS, c? baza de impozitare a serviciilor de finisare ?i de mobilare a apartamentelor respective era constituit? din pre?ul de pia?? al acestor servicii ?i trebuia stabilit? în urma unui nou control.

25 Administra?ia veniturilor bugetare a efectuat atunci un al doilea control ?i a constatat c? a avut loc un schimb de prest?ri, ?i anume, servicii de finisare ?i de mobilare din partea Serebryannay vek ?i un serviciu de închiriere din partea proprietarilor, în sensul articolului 130 din ZDDS, pentru motivele c? domnul Bodzuliak de?ine apartamentele în cauz? în coproprietate cu so?ia sa, c? este titular unic al capitalului Serebryannay vek ?i c? nu s?a convenit nicio chirie.

26 Administra?ia veniturilor bugetare a considerat c? data autoriz?rii exploat?rii hotelului în care se situeaz? primul apartament men?ionat la punctul 20 din prezenta hot?râre, ?i anume, 29 iunie 2010, era data execut?rii serviciilor de finisare ?i de mobilare. În ceea ce prive?te al doilea

apartament menționat la același punct, data protocolului de livrare final?, și anume, 30 iunie 2010, a fost reținut ca dat a prestării respectivelor servicii.

27 Având în vedere aceste date, Administrația veniturilor bugetare a considerat că Serebryannay vek ar fi trebuit să emită, cel târziu la 5 iulie 2010, o factură privind prestările aferente restaurării și mobilării pe care le efectuase.

28 Întrucât operațiunile au fost efectuate de persoane între care există o legătură, s-a considerat că baza de impozitare a serviciilor furnizate de Serebryannay vek trebuia să fie constituită din prețul de piață al respectivelor produse și servicii. După o expertiză, s-a stabilit că valoarea globală a celor două apartamente în cauză este de 558 000 de leva bulgărești (BGN). Pe această bază, Administrația veniturilor bugetare a emis, la 14 decembrie 2011, o nouă decizie de impunere rectificativă prin care se constată că Serebryannay vek datora, pentru luna iulie 2010, TVA în cuantum de 111 600 BGN, majorat cu dobânzi de întârziere în valoare de 6 341,55 BGN.

29 Serebryannay vek a introdus o contestație administrativă împotriva acestei decizii în fața Direktor, care a respins-o prin decizia din 12 martie 2012. Serebryannay vek a introdus o acțiune în contencios administrativ împotriva deciziei menționate în fața instanței de trimitere. În susținerea acestei acțiuni, respectiva societate susține că nu a avut loc un schimb de prestați, ci că a efectuat o prestare de servicii cu titlu gratuit, în sensul articolului 9 alineatul 2) punctul 4 din ZDDS. Serebryannay vek consideră că faptul generator al TVA-ului aferent acestei prestați ar interveni la data returnării efective a elementului de activ după îmbunătățirea, la momentul încetării contractului sau al întreruperii utilizării bunului, conform articolului 25 alineatul 3) punctul 6 din ZDDS.

30 În subsidiar, Serebryannay vek arată că TVA-ul ar fi trebuit prelevat pentru luna iunie 2010, și anume, pentru perioada în care se consideră că au fost prestate serviciile în cauză, iar nu pentru luna iulie 2010. Această societate consideră de asemenea că baza de impozitare ar fi trebuit să fie valoarea serviciului primit, iar nu cea a serviciilor efectuate.

31 Pe de altă parte, potrivit Serebryannay vek, legislația bulgară este incompatibilă cu articolul 2 alineatul (1) litera (c) și cu articolul 26 din Directiva TVA pentru motivul că doar operațiunile cu titlu oneros pot fi supuse impozitării.

32 Instanța de trimitere consideră că, pentru a soluționa litigiul cu care este sesizat, trebuie să stabilească dacă a avut loc un schimb de prestați de servicii și, în caz afirmativ, care sunt normele aplicabile pentru a stabili baza de impozitare a celor două prestați. În caz contrar, dacă nu este vorba despre un schimb, instanța de trimitere se întreabă dacă serviciile furnizate de Serebryannay vek constituie o prestare impozitată și, în acest caz, în ce moment intervine faptul generator al TVA-ului aferent respectivelor servicii și cum trebuie stabilită baza de impozitare a acestora.

33 Instanța de trimitere consideră că administrația veniturilor bugetare a calificat în mod eronat drept închiriere punerea la dispoziția Serebryannay vek a apartamentelor în cauză de către proprietari. O închiriere ar fi o operațiune cu titlu oneros, situație care, în opinia acestei instanțe, nu se regăsește în cauza principală, întrucât contractele în cauză prevăd în mod expres că nu se datorează nicio chirie. În consecință, ar fi vorba despre o operațiune cu titlu gratuit care constă într-un comodă. A considera serviciile furnizate de Serebryannay vek ca fiind echivalente cu plata unei chirii ar fi, în opinia instanței menționate, contrar voinței părților.

34 Instanța de trimitere, considerând că Serebryannay vek a dobândit un activ necorporal fix în contrapartidă pentru cheltuielile pe care le-a efectuat pentru îmbunătățirea apartamentelor în cauză, se întreabă dacă dobândirea unui asemenea activ poate fi considerat ca plată a serviciilor

de îmbunătățire. În cazul unui răspuns afirmativ, ar fi vorba, în opinia acesteia, despre o operațiune cu titlu oneros, pentru care stabilirea datei faptului generator și a bazei de impozitare în scopuri de TVA nu ar ridica dificultăți. În caz negativ, ar fi vorba despre o prestare de servicii cu titlu gratuit care, în împrejurările cauzei, nu ar putea fi asimilată unei prestări cu titlu oneros, întrucât această prestare ar fi fost efectuată în scopul activității economice a Serebryannay vek. Instanța de trimitere are totuși îndoieli cu privire la compatibilitatea cu articolul 2 alineatul (1) litera (c) și cu articolele 26, 62 și 63 din Directiva TVA a dispozițiilor naționale referitoare în special la caracterul impozabil, la baza de impozitare și la momentul la care se produce faptul generator pentru astfel de prestări realizate cu titlu gratuit.

35 În aceste condiții, Administrativen sad Varna a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva [TVA] poate fi interpretat în sensul că achiziționarea unui activ fix necorporal în schimbul suportării cheltuielilor pentru îmbunătățirea unui element de activ închiriat sau încredințat spre utilizare reprezintă plata pentru serviciul de îmbunătățire, chiar dacă proprietarul bunului nu datorează niciun fel de remunerație conform contractului?

2) Articolul 2 alineatul (1) litera (c) și articolul 26 din Directiva [TVA] se opun unei dispoziții naționale în temeiul căreia prestarea cu titlu gratuit de servicii constând în îmbunătățirea unui bun închiriat sau încredințat spre utilizare este considerată în toate situațiile ca fiind impozabilă? În împrejurări precum cele din acțiunea principală, pentru a răspunde la această întrebare, este relevant faptul că:

– prestatorul serviciului cu titlu gratuit a exercitat dreptul de deducere a TVA-ului aferent bunurilor și prestărilor de servicii utilizate pentru efectuarea îmbunătățirilor, drept care nu îi fusese încă refuzat printr-o decizie de impunere rectificativă intrată în vigoare, și că:

– la momentul efectuării controlului fiscal, societatea nu a început încă să utilizeze imobilele pentru operațiuni impozabile, însă perioada de valabilitate a contractelor nu a expirat încă?

3) Articolele 62 și 63 din Directiva [TVA] se opun unei dispoziții naționale, conform căreia faptul generator al impozitului aferent operațiunii nu intervine la data prestării serviciului (concret, efectuarea îmbunătățirilor), ci la data returnării efective a bunului patrimonial în starea îmbunătățită, care se realizează la data încetării contractului sau a întreruperii utilizării?

4) În cazul unui răspuns negativ la prima și la a doua întrebare preliminară: conform cărei dispoziții din titlul VII al Directivei [TVA] trebuie să se stabilească baza de impozitare în scopuri de TVA, dacă operațiunea cu titlu gratuit nu intră în domeniul de aplicare al articolului 26 din această directivă?”

Cu privire la întrebările preliminare

Cu privire la prima întrebare

36 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită, în esență, să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o prestare de servicii de finisare și de mobilare trebuie considerată ca fiind efectuată cu titlu oneros atunci când, în temeiul unui contract încheiat cu proprietarul acestui apartament, prestatorul respectivelor servicii, pe de o parte, se angajează să efectueze această prestare de servicii pe propria cheltuială și, pe de altă parte, obține dreptul de a dispune de respectivul apartament pentru a-l utiliza pentru activitatea sa economică pe durata acestui contract fără să fie obligat să plătească o

chirie, în timp ce proprietarul recuperează apartamentul amenajat la sfârșitul contractului menționat.

37 În această privință, trebuie amintit, în primul rând, că posibilitatea de a califica o operațiune drept operațiune cu titlu oneros implică numai existența unei legături directe între livrarea de bunuri sau prestarea de servicii și o contrapartidă primită în mod real de persoana impozabilă (a se vedea Hotărârea din 20 ianuarie 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, Rec., p. I-743, punctul 22, și Hotărârea din 9 iunie 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Rep., p. I-5059, punctul 25). Se stabilește o asemenea legătură directă atunci când există între prestator și beneficiar un raport juridic în cadrul căruia are loc un schimb de prestații reciproce, plata primită de prestator constituind contravaloarea efectivă a serviciului furnizat beneficiarului (a se vedea în special Hotărârea din 3 septembrie 2009, RCI Europe, C-37/08, Rep., p. I-7533, punctul 24, și Hotărârea din 3 mai 2012, Lebara, C-520/10, punctul 27).

38 În al doilea rând, contrapartida unei livrări de bunuri poate consta într-o prestare de servicii și poate constitui baza de impozitare a acesteia în sensul articolului 73 din Directiva TVA cu condiția totuși să existe o legătură directă între livrarea de bunuri și prestarea de servicii și ca valoarea acesteia din urmă să poată fi exprimată în bani (Hotărârea din 3 iulie 2001, Bertelsmann, C-380/99, Rec., p. I-5163, punctul 17 și jurisprudența citată). Situația este identică atunci când un serviciu se prestează în schimbul altui serviciu, dacă sunt îndeplinite aceleași condiții.

39 În al treilea rând, contractele de schimb, în care contrapartida este, prin definiție, în natură, și operațiunile pentru care contrapartida este exprimată în bani reprezintă, din punct de vedere economic și comercial, două situații identice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 3 iulie 1997, Goldsmiths, C-330/95, Rec., p. I-3801, punctele 23-25, și Hotărârea din 19 decembrie 2012, Orfey, C-549/11, punctul 35).

40 În consecință, atunci când, în temeiul unui contract încheiat cu proprietarul unui apartament, prestatorul respectivelor servicii de finisare și de mobilare a acelui apartament, pe de o parte, se angajează să efectueze prestarea de servicii pe propria cheltuială și, pe de altă parte, obține dreptul de a dispune de apartamentul menționat pentru a-l utiliza pentru activitatea sa economică pe durata acestui contract fără să fie obligat să plătească o chirie, în timp ce proprietarul recuperează apartamentul amenajat la sfârșitul contractului menționat, respectiva prestare de servicii de finisare și de mobilare intră în categoria prestațiilor de servicii cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA. Astfel, există atunci o legătură directă între respectiva prestare și contrapartida primită în mod real în schimb de prestatorul acesteia, și anume, dreptul de a dispune de apartamentul în cauză, în scopul activității sale economice, pe durata aceluiași contract.

41 Împrejurarea că prestarea de servicii în cauză nu va aduce beneficii proprietarului apartamentului în cauză decât după expirarea contractului nu schimbă nimic în această privință, deoarece, de la încheierea acestuia, părțile la un asemenea contract sinalagmatic se angajează una față de cealaltă să efectueze prestații reciproce (a se vedea prin analogie Hotărârea din 21 martie 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Rec., p. I-3293, punctul 40, și Hotărârea RCI Europe, citată anterior, punctele 31 și 33).

42 Având în vedere cele de mai sus, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA trebuie interpretat în sensul că o prestare de servicii de finisare și de mobilare a unui apartament trebuie considerată ca fiind efectuată cu titlu oneros atunci când, în temeiul unui contract încheiat cu proprietarul acestui apartament, prestatorul respectivelor servicii, pe de o parte, se angajează să efectueze această prestație de servicii pe propria cheltuială și, pe de altă parte, obține dreptul de a dispune de apartamentul menționat pentru a-l utiliza pentru activitatea sa economică pe durata acestui contract fără să fie obligat să

pl?teasc? o chirie, în timp ce proprietarul recupereaz? apartamentul amenajat la sfâr?itul contractului men?ionat.

Cu privire la întreb?rile a doua-a patra

43 Reiese din modul de redactare al întreb?rilor a doua-a patra c? acestea nu au fost adresate decât pentru ipoteza în care ar rezulta din r?spunsul la prima întrebare c? o prestare de servicii precum cea descris? în prima întrebare nu face parte din categoria prest?rilor de servicii efectuate cu titlu oneros în sensul articolului 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva TVA.

44 ?inând seama de cele ce preced?, nu este necesar s? se r?spund? la întreb?rile a doua-a patra.

Cu privire la cheltuielile de judecat?

45 Întrucât, în privin?a p?r?ilor din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instan?a de trimitere, este de competen?a acesteia s? se pronun?e cu privire la cheltuielile de judecat?. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observa?ii Cur?ii, altele decât cele ale p?r?ilor men?ionate, nu pot face obiectul unei ramburs?ri.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a opta) declar?:

Articolul 2 alineatul (1) litera (c) din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea ad?ugat? trebuie interpretat în sensul c? o prestare de servicii de finisare ?i de mobilare a unui apartament trebuie considerat? ca fiind efectuat? cu titlu oneros atunci când, în temeiul unui contract încheiat cu proprietarul acestui apartament, prestatorul respectivelor servicii, pe de o parte, se angajeaz? s? efectueze aceast? presta?ie de servicii pe propria cheltuial? ?i, pe de alt? parte, ob?ine dreptul de a dispune de apartamentul men?ionat pentru a?l utiliza pentru activitatea sa economic? pe durata acestui contract f?r? s? fie obligat s? pl?teasc? o chirie, în timp ce proprietarul recupereaz? apartamentul amenajat la sfâr?itul contractului men?ionat.

Semn?turi

* Limba de procedur?: bulgara.