

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 upravlenie na Nacionalnata Agencija za prihodite,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení E. Jarašinas (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 vč 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 (Ú. v. st. 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 ústřední 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?ídané 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 jejich 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 jejich 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 zdanitelným pln?ním“ 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?íjaté ?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,

v?etn? dotací p?ímo vázaných k cen? t?chto pln?ní.“

9 ?lánek 75 sm?rnice o DPH stanoví:

„P?i poskytnutí služby spo?ívajícím v použití zboží, které tvo?í sou?ást obchodního majetku, pro soukromou pot?ebu nebo p?i bezúplatném poskytnutí služby uvedeném v ?lánku 26 je základem dan? výše celkových náklad? osoby povinné k dani na toto poskytnutí služby.“

10 ?lánek 80 odst. 1 této sm?rnice stanoví, že za ú?elem zabrán?ní da?ovým únik?m nebo vyhýbání se da?ovým povinnostem mohou ?lenské státy p?ijmout opat?ení, aby p?i dodání zboží nebo poskytnutí služby osob?, s níž má osoba povinná k dani rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, organiza?ní vazby a vlastnické, ?lenské, finan?ní nebo právní vazby, jak je vymezují ?lenské státy, byla základem dan? obvyklá cena.

Bulharské právo

11 ?lánek 2 odst. 1 zákona o dani z p?idané hodnoty (Zakon za danak varchu dobavenata stojnost, DV ?. 63 ze dne 4. srpna 2006) ve zn?ní použitelném na v?c v p?vodním ?ízení (dále jen „ZDDS“) stanoví, že p?edm?tem DPH je každé poskytnutí služby za úplatu.

12 ?lánek 9 ZDDS stanoví:

„1) Poskytnutím služby je každá provedená služba.

2) Za poskytnutí služby se považuje rovn?ž:

[...]

4. poskytnutí služby držitelem nebo uživatelem za ú?elem opravy nebo zvelebení pronajatého nebo k užívání p?enechaného majetku.

3) Za poskytnutí služby za úplatu je považováno také:

1. poskytnutí služby pro soukromou pot?ebu fyzické osoby povinné k dani, vlastníka, zam?stnanc? nebo t?etích osob, pokud je p?i jejím poskytování využíván p?edm?t, p?i jehož výrob?, dovozu nebo po?ízení byl zcela nebo ?áste?n? uplatn?n odpo?et dan? na vstupu;

2. bezúplatné poskytnutí služby pro soukromou pot?ebu fyzické osoby povinné k dani, vlastníka, zam?stnanc? nebo t?etích osob.

4) Odstavec 3 se nepoužije na:

[...]

2. bezúplatné poskytnutí služby držitelem nebo uživatelem spo?ívající v oprav? majetku pronajatého nebo p?enechaného k užívání v p?ípadech, ve kterých byl majetek pronajat nebo dán k dispozici držiteli nebo uživateli a majetek byl skute?n? po dobu alespo? t?í let nep?etržit? užíván;

3. bezúplatné poskytnutí služby koncesioná?em za ú?elem zvelebení majetku daného k dispozici, p?edstavuje-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 levcích 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?í?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?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 ?lánku 51 stanoví:

„1) Zdanitelným nehmotným investičním 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 investičního 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 investičním majetkem.

[...]“

Spor v p?vodním řízení 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? nabyt 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 důvodů, 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, kdy muž bylo vydáno kolaudační rozhodnutí pro hotel, v němž se nachází první apartmán uvedený v bodě 20 tohoto rozsudku, a sice 29. června 2010, je datem, kdy muž 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, kdy muž byl podepsán závazný protokol o předání, a sice 30. června 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 měsíc 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? plnění, 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 plněním okamžikem skutečného vrácení majetku po jeho zvelebení p?i skončení smlouvy nebo ukončení 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 dotčená služba poskytnuta, a nikoliv za ?ervenec 2010. Tato společnost má rovněž 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 neslužitelné s ?l. 2 odst. 1 písm. c) a ?lánkem 26 sm?rnice o DPH, jelikož p?edmětem dan? mohou být jen plnění za úplatu.

32 Předkládající soud má za to, že k vyřešení 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 plnění. Naproti tomu, pokud se nejedná o výměnu, předkládající soud si klade otázku, zda služba poskytnutá společností Serebrjannij vek představuje zdanitelné plnění, a pokud ano, kdy je zdanitelné plnění v p?ípade? uvedené služby uskutečneno a jak u n?j ur?it základ dan?.

33 Předkládající soud má za to, že da?ová správa nesprávn? kvalifikovala skutečnost, že vlastníci poskytli dotčené apartmány k dispozici společnosti Serebrjannij vek, jako pronájem. Podle předkládajícího soudu je pronájem plněním za úplatu, ?emuž tak ve v?ci v p?vodním ?ízení není, nebo? dotčené smlouvy výslovn? stanoví, že nebude hrazeno žádné nájemné. Má tudíž za to, že se jedná o bezúplatné plnění spo?ívající ve výp?j?ce pro účely 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 protiplnění spo?ívající v p?evzetí výdaj? na zvelebení dotčených apartmán?, si klade otázku, zda m?že být nabytí takového majetku považováno za platbu za službu zvelebení. V p?ípade? kladné odpov?di by se podle tohoto soudu jednalo o plnění za úplatu, u n?hož by ur?ení okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění a základu dan? pro účely DPH ne?inilo obtíže. V p?ípade? záporné odpov?di by se podle téhož soudu jednalo o bezúplatné poskytnutí služby, které za okolností projednávaného p?ípadu nelze stav?t na rove? plnění za úplatu, nebo? toto plnění bylo uskutečneno pro účely podnikatelské ?innosti společnosti Serebrjannij vek. Předkládající soud má nicmén? pochybnosti o služitelnosti vnitrostátních ustanovení týkajících se zejména zdanitelnosti takových bezúplatných plnění, jejich da?ového základu a okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění 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 protiplnění spo?ívající v p?evzetí výdaj? na zvelebení pronajatého nebo k užívání p?enechaného majetku představuje platbu za službu zvelebení i v p?ípade?, 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 plnění? Je pro zodpovězení 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 odepřen 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, k němuž 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 osobnosti 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 Zatřetí, smlouhy, 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 obdržným 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 daně z prodané 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.