

Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNAŹU (ósma izba)

z dnia 26 wrzeźnia 2013 r.(*)

Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. c), art. 26, 62 i 63 – Zdarzenie powodujące powstanie obowiźzku podatkowego – Źwiadczenia wzajemne – Transakcje odpłatne – Podstawa opodatkowania transakcji w wypadku wynagrodzenia w formie usług – Udzielenie przez osobę fizyczną na rzecz spółki prawa do użytkowania i do wynajmowania na rzecz osób trzecich nieruchomości w zamian za usługi ulepszenia i umeblowania owych nieruchomości przez ową spółkę

W sprawie C-283/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złoony przez Administratiwen syd – Warna (Bułgaria) postanowieniem z dnia 29 maja 2012 r., które wpłynęo do Trybunału w dniu 6 czerwca 2012 r., w postępowaniu:

Srebrjannyj wek EOOD

przeciwko

Direktor na Direkcija „Obaźwane i upralenie na izpyñenieto” – Warna pri Centraño upralenie na Nacionañata agencija za prichodite,

TRYBUNAŹ (ósma izba),

w składzie: E. Jarašinas (sprawozdawca), prezes izby, C. Toader i C.G. Fernlund, sđdziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rządu bułgarskiego przez E. Petranowę oraz J. Atanasowa, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 ust. 1 lit. c), art. 26, 62, i 63 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą w sprawie podatku VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Serebrjannyj wek EOOD (zwaną dalej „spółką Serebrjannyj wek”) a Direktor na Direkcija „Obzawane i upravljenje na izpynenieto” – Warna pri Centračno upravljenje na Nacionalna agencija za prihodite (dyrektorem dyrekcji ds. odwołań i zarządzania egzekucją miasta Warna przy centralnym zarządzie narodowej agencji skarbowej, zwanym dalej „Direktorem”) w przedmiocie decyzji podatkowej korygującej, w której spółce Serebrjannyj wek nakazano zapłacić podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) za lipiec 2010 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku VAT:

„Opodatkowaniu [podatkiem] VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

4 Artykuł 26 ust. 1 owej dyrektywy stanowi:

„Za odpłatne świadczenie usług uznaje się każdą z następujących czynności:

a) korzystanie z towarów stanowiących cztery aktywów przedsiębiorstwa dla prywatnych potrzeb podatnika lub jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością, w przypadkach kiedy podatek od wartości dodanej od takich towarów podlega w całości lub w części odliczeniu;

b) nieodpłatne świadczenie usług przez podatnika na jego własny użytek lub użytek jego pracowników lub, bardziej ogólnie, do celów innych niż związane z jego działalnością”.

5 Zgodnie z art. 62 rzeczony dyrektywy:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

1) »zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego« oznacza zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności [podatku] VAT;

2) Podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do wydania zapłaty podatku od podatnika, pomimo iż termin płatności może zostać odroczone. [»Obowiązek podatkowy« oznacza, że organ podatkowy może, począwszy od danego momentu, domagać się zgodnie z prawem zapłaty podatku, nawet jeżeli termin jego zapłaty może być późniejszy]”.

6 Artykuł 63 dyrektywy w sprawie podatku VAT stanowi, że »[z]darzenie powodujące

powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a [podatek] VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

7 Zgodnie z art. 65 wskazanej dyrektywy „[w] przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów lub świadczeniem usług [podatek] VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty”.

8 Artykuł 73 dyrektywy w sprawie podatku VAT stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub [takiego] świadczenia”.

9 Artykuł 75 dyrektywy w sprawie podatku VAT stanowi:

„W odniesieniu do świadczenia usług, o których mowa w art. 26, w przypadku gdy towary stanowiące część majątku przedsiębiorstwa używane są do celów prywatnych lub usługowych świadczone nieodpłatnie, podstawą opodatkowania stanowi całkowita kwota wydatków poniesionych przez podatnika na wykonanie tych usług”.

10 Artykuł 80 ust. 1 dyrektywy w sprawie podatku VAT przewiduje, że w celu zapobiegania przestępczości podatkowej lub uchylaniu się od opodatkowania państwa członkowskie mogą przedsięwziąć kroki, by w wymienionych w tym artykule wypadkach w odniesieniu do dostawy towarów i świadczenia usług na rzecz odbiorców, z którymi istnieją powiązania o charakterze rodzinnym lub inne bliskie powiązania o charakterze osobistym, powiązania organizacyjne, własnościowe, w zakresie członkostwa, finansowe lub prawne, określone przez państwo członkowskie, podstawą opodatkowania była wartość rynkowa transakcji.

Prawo bułgarskie

11 Artykuł 2 ust. 1 zakonu za danyk wyrchu dobawenata stojnost (ustawy o podatku od wartości dodanej, DW nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r., zwanej dalej „ZDDS”), w wersji mającej zastosowanie do postępowania gównego, przewiduje, że opodatkowaniu podatkiem VAT podlega każde odpłatne świadczenie usług.

12 Artykuł 9 ZDDS przewiduje:

„1) świadczeniem usługi jest każde dokonanie usługi.

2) Za świadczenie usług uważa się również:

[...]

4. świadczenie usługi przez posiadacza/użytkownika skądnika majątkowego wynajmowanego do naprawy/modernizacji lub przekazanego do użytkowania.

3) Za odpłatne świadczenie usług uznaje się:

1. świadczenie usługi na użytek prywatny podatników będących osobami fizycznymi, właściciela, pracowników lub osób trzecich, o ile przy jej wykonaniu używa się towaru, przy którego wytworzeniu, imporcie lub nabyciu dokonano odliczenia w całości lub w części podatku naliczonego;

2. nieodpłatne świadczenie usługi na użytek prywatny podatników będących osobami fizycznymi, właściciela, pracowników lub osób trzecich.

4) Ust. 3 nie ma zastosowania do:

[...]

2. nieodpłatnego świadczenia usługi przez posiadacza/użytkownika celem naprawy wynajmowanego lub pozostawionego do użytkowania składnika majątku w przypadkach, w których składnik majątku zostaje wynajęty posiadaczowi/użytkownikowi lub zostaje mu przekazany do użytkowania i rzeczywiście jest stale użytkowany przez przynajmniej trzy lata;

3. nieodpłatnego świadczenia usługi przez koncesjonariusza celem ulepszenia pozostawionego do użytkowania składnika majątku, jeżeli stanowi to warunek lub zobowiązanie wynikające z umowy koncesyjnej;

[...]”.

13 Zgodnie z art. 25 ZDDS:

„1) Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w rozumieniu niniejszej ustawy oznacza dostawę towarów lub świadczenie usług przez podatnika w rozumieniu niniejszej ustawy [...].

2) Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce w dniu, w którym następuje przeniesienie własności towaru lub świadczona jest usługa.

3) Obok przypadków określonych w ust. 2 zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce:

[...]

6. w chwili rzeczywistego zwrotu składnika majątku w stanie naprawionym lub ulepszonym przy wygaśnięciu umowy lub zaprzestaniu użytkowania składnika majątkowego w przypadkach, w których posiadacz/użytkownik świadczy nieodpłatnie świadczenie celem naprawy lub ulepszenia wynajmowanego lub pozostawionego do użytkowania składnika majątku i nie wystąpiły przesłanki art. 9 ust. 4 pkt 2 i 3.

[...]

6) W chwili wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego na podstawie ust. 2, 3 i 4:

1. powstaje zobowiązanie podatkowe dla opodatkowanych transakcji, a dla osoby zarejestrowanej powstaje obowiązek obliczenia podatku.

[...]”.

14 Artykuł 26 ZDDS stanowi:

„[...]”

2) Podstawą opodatkowania ustala się na podstawie wszystkiego, co zalicza się do wynagrodzenia, które dostawca lub usługodawca otrzyma w związku z transakcją od nabywcy lub usługobiorcy, lub od innych osób, lub które jest mu należne od nabywcy lub usługobiorcy, określonego w lewach i stotinkach, bez podatku VAT. Nie uważa się za wynagrodzenie z tytułu transakcji płatności odsetek i kar umownych, które mają charakter odszkodowawczy.

[...]”

7) Jeżeli wynagrodzenie jest określone w całości lub w części w towarach lub usługach (zapłacone następuje w całości lub w części w towarach lub usługach), podstawą opodatkowania jest wartość wolnorynkowa dostarczonego towaru lub świadczonej usługi, obliczona w momencie, w którym podatek VAT stał się wymagalny”.

15 Artykuł 27 ust. 3 ZDDS stanowi:

„[...]”

3) W przypadku następujących transakcji podstawą opodatkowania stanowi wartość wolnorynkowa:

1. transakcja pomiędzy podmiotami powiązаныmi;

[...]”

3. transakcja nieodpłatna w rozumieniu art. 9 ust. 2 pkt 4”.

16 Zgodnie z art. 130 ZDDS:

„1) Jeżeli ma miejsce transakcja, w której wynagrodzenie (w całości lub w części) jest określone w towarach lub usługach, przyjmuje się, że mają miejsce dwie transakcje będące we wzajemnym związku, przy czym każdy z dostawców lub usługodawców jest uważany za sprzedawcę tego, co wydaje, a za nabywcę tego, co otrzymuje.

2) Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego dla transakcji na podstawie ust. 1 zachodzi zgodnie z ogólnymi przepisami ustawy.

3) Transakcja na podstawie ust. 1, w przypadku której zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego zachodzi wcześniej, jest uznawana za (całkowitą lub częściową) zapłatę zaliczkową za drugą transakcją”.

17 Paragraf 1 pkt 8 postanowień dodatkowych do ZDDS przewiduje, że transakcja jest „nieodpłatna” wówczas, gdy nie jest za nią uiszczane wynagrodzenie lub gdy jej wartość wielokrotnie przewyższa wartość wynagrodzenia.

18 Zakon za korporatywno i podochno obagane (ustawa o podatku od osób prawnych) stanowi w art. 51, co następuje:

„1) Wartości niematerialne dla celów podatkowych stanowi:

1. uzyskane środki niewalutowe, które:
 - a) nie posiadają fizycznej substancji;
 - b) są użytkowane w czasie dłuższym niż 12 miesięcy;
 - c) ich okres użytkowania jest ograniczony;
 - d) prezentują wartość równie wysoką jak następujące niższe wartości lub wyższą:
 - aa) pojąta wartościowo ranga istotności dobra niematerialnego, określona na podstawie metod bilansu i ocen podmiotu zobowiązanego do zapłaty podatku;
 - bb) 700 BGN;

[...]

3. kwoty obliczane na podstawie czynności handlowych prowadzących do zwiększenia gospodarczego pożytku wynajmowanych lub pozostawionych do użytkowania aktywów; kwoty te nie są aktywami materialnymi w rozumieniu podatkowym.

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

19 Srebrjannyj wek jest jednoosobową spółką z ograniczoną odpowiedzialnością prawa bułgarskiego należąca do p. Bodzuliaka, który jest również członkiem zarządu. Zgodnie z rejestrem handlowym do przedmiotu jej działalności należą w szczególności wynajem nieruchomości, turystyka i hotelarstwo.

20 W czerwcu 2009 r. p. Bodzuliak nabył dla celów prywatnych apartament znajdujący się w hotelu apartamentowym położonym w Warnie. Nabył on również drugi apartament w tym samym miejscu. Owe apartamenty zostały zadeklarowane jako wspólnie p. Bodzuliaka i jego małżonki (zwanych dalej „właścicielami”).

21 W dniu 8 sierpnia 2009 r. p. Bodzuliak, działając we własnym imieniu, zawarł dwie umowy o identycznej treści ze spółką Srebrjannyj wek, na podstawie których ustanowił na rzecz owej spółki „rzeczowe prawo użytkowania” obejmujące jego własność w nieruchomościach w stanie surowym, w szczególności w odniesieniu do dwóch omawianych apartamentów, na okres pięciu lat z możliwością przedłużenia. Zostało przewidziane, że spółka Srebrjannyj wek będzie wynajmowała owe apartamenty osobom trzecim.

22 Zgodnie z wskazanymi umowami, w okresie ich obowiązywania spółka Srebrjannyj wek nie ma obowiązku zapłaty czynszu na rzecz właścicieli. Celem ukończenia apartamentów, ich udostępnienia oraz użytkowania spółka ta zobowiązała się jednak do wykonania we własnym imieniu, na własny koszt i wedle własnej oceny prac wykończeniowych i montażowych, w szczególności do zakupu podłóg, umeblowania, dekoracji i urządzeń sanitarnych. Zgodnie z owymi umowami pod koniec ich obowiązywania właściciele ponownie wejdą w posiadanie omawianych apartamentów wraz z ich wyposażeniem.

23 W dniu 21 października 2010 r. organy podatkowe przeprowadziły kontrolę i wydały decyzję podatkową korygującą dotyczącą lipca 2010 r. Uznały one, że spółka Srebrjannyj wek dokonała nieodpłatnego świadczenia na rzecz właścicieli i że podstawa opodatkowania tego

?wiadczenia odpowiada warto?ci wydatków poniesionych przez ow? spó?k? dla celów tego ?wiadczenia.

24 Spó?ka Serebrjannyj wek wnios?a odwo?anie od owej decyzji na drodze administracyjnej do Direktora. Na mocy decyzji z dnia 10 czerwca 2011 r. Direktor uchyli? t? decyzj? i przekaza? spraw? organom podatkowym celem przeprowadzenia ponownej weryfikacji. Uzna? on zasadniczo, ?e mia?a miejsce wymiana ?wiadcze?, poniewa? spó?ka Serebrjannyj wek naj??a omawiane apartamenty jako wynagrodzenie za swoje us?ugi wyko?czenia i umeblowania. Maj?c na uwadze t? interpretacj?, Direktor uzna? na podstawie art. 26 ust. 7 ZDDS, ?e podstaw? opodatkowania us?ug wyko?czenia i umeblowania owych apartamentów stanowi cena rynkowa tych us?ug i ?e powinna ona zosta? okre?lona podczas nowej weryfikacji.

25 Organy podatkowe przeprowadzi?y zatem drug? kontrol? i stwierdzi?y, ?e mia?a miejsce wymiana ?wiadcze?, a mianowicie us?ugi wyko?czenia i umeblowania ze strony spó?ki Serebrjannyj wek i us?uga wynajmu ze strony w?a?cicieli, w rozumieniu art. 130 ZDDS, w zwi?zku z tym, ?e p. Bodzuliak posiada omawiane apartamenty we wspó?w?asno?ci ze sw? ?on?, ?e jest jedynym wspólnikiem spó?ki Serebrjannyj wek oraz ?e nie zosta? przewidziany ?aden czynsz.

26 Organy podatkowe uzna?y, ?e dniem wykonania us?ug wyko?czenia i umeblowania by? dzie? wydania zezwolenia na prowadzenie hotelu, w którym znajduje si? pierwszy z wymienionych apartamentów wskazanych w pkt 20 niniejszego wyroku, a mianowicie 29 czerwca 2010 r. W zakresie dotycz?cym drugiego apartamentu wskazanego w owym punkcie za dzie? ?wiadczenia tych us?ug uznano dzie? sporz?dzenia protoko?u odbioru ko?cowego, a wi?c 30 czerwca 2010 r.

27 Maj?c na uwadze owe daty, organy podatkowe uzna?y, ?e spó?ka Serebrjannyj wek powinna by?a najpó?niej w dniu 5 lipca 2010 r. wystawi? faktur? dotycz?c? wykonanych przez ni? us?ug wyko?czenia i umeblowania.

28 W zwi?zku z tym, ?e transakcje zosta?y dokonane pomi?dzy podmiotami powi?zanymi, uznano, ?e podstaw? opodatkowania us?ug ?wiadczonych przez spó?k? Serebrjannyj wek powinna stanowi? cena rynkowa wskazanych produktów i us?ug. Warto?? ??czna obydwu omawianych apartamentów zosta?a ustalona w toku ekspertyzy na 558 000 BGN. Na tej podstawie organy podatkowe wyda?y w dniu 14 grudnia 2011 r. now? decyzj? podatkow? koryguj?c?, w której stwierdzono, ?e spó?ka Serebrjannyj wek by?a w lipcu 2010 r. zobowi?zana do zap?aty d?ugu podatku VAT w wysoko?ci 111 600 BGN, powi?kszonego o odsetki za zw?ok? wynosz?ce 6341,55 BGN.

29 Spó?ka Serebrjannyj wek wnios?a od tej decyzji odwo?anie na drodze administracyjnej do Direktora, który oddali? to odwo?anie decyzj? z dnia 12 marca 2012 r. Wskazana spó?ka wnios?a skarg? na t? decyzj? do s?du odsy?aj?cego. Na poparcie swej skargi wskazana spó?ka podnios?a, ?e brak by?o wymiany ?wiadcze?, lecz ?e ?wiadczy?a ona us?ug? nieodp?atnie w rozumieniu art. 9 ust. 2 pkt 4 ZDDS. Wedle jej stanowiska zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego w zakresie podatku VAT w odniesieniu do owej us?ugi nast?puje w chwili rzeczywistego zwrotu sk?adnika maj?tku w stanie ulepszonym przy wyga?ni?ciu umowy lub zaprzestaniu u?ytkowania, zgodnie z art. 25 ust. 3 pkt 6 ZDDS.

30 Tytu?em pomocniczym spó?ka Serebrjannyj wek podnios?a, ?e podatek VAT powinien zosta? pobrany za czerwiec 2010 r., a wi?c za okres, w którym sporne us?ugi uznaje si? za wykonane, a nie za lipiec 2010 r. Spó?ka ta uwa?a równie?, ?e podstaw? opodatkowania powinna by? warto?? us?ugi uzyskanej, a nie warto?? us?ugi ?wiadczonej.

31 Ponadto spó?ka Serebrjannyj wek podnosi, ?e ustawodawstwo bu?garskie jest niezgodne z art. 2 ust. 1 lit. c) i z art. 26 dyrektywy w sprawie VAT ze wzgl?du na to, ?e opodatkowane mog?

by? jedynie transakcje odp?atne.

32 S?d odsy?aj?cy uwa?a, ?e dla celów rozstrzygni?cia zawis?ego przed nim sporu powinien on stwierdzi?, czy mia?a miejsce wymiana ?wiadcze? i – w przypadku odpowiedzi twierd?cej – jakie s? zasady maj?ce zastosowanie do okre?lenia podstawy opodatkowania dwóch ?wiadcze?. Je?eli natomiast wymiana nie mia?a miejsca, wówczas dla s?du odsy?aj?cego powstaje pytanie, czy us?ugi ?wiadczone przez spó?k? Srebrjannyj wek stanowi? ?wiadczenie opodatkowane i – w przypadku odpowiedzi twierd?cej – w którym momencie powstaje zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego w zakresie podatku VAT dla wskazanych us?ug, oraz jak okre?li? podstaw? opodatkowania.

33 S?d odsy?aj?cy uwa?a, ?e organy podatkowe b??dnie zakwalifikowa?y udost?pnienie wskazanych apartamentów przez ich w?a?cicieli na rzecz spó?ki Srebrjannyj wek jako najem. Najem stanowi?by transakcj? odp?atn?, co zdaniem owego s?du nie ma miejsca w post?powaniu g?ównym, poniewa? sporne umowy w sposób wyra?ny przewiduj?, ?e brak jest obowi?zku p?atno?ci czynszu. W zwi?zku z tym chodzi o transakcj? nieodp?atn? polegaj?c? na u?yczeniu rzeczy. Zdaniem s?du odsy?aj?cego uznanie us?ug ?wiadczonych przez spó?k? Srebrjannyj wek jako równowa?nych z p?atno?ci? czynszu by?oby sprzeczne z wol? stron.

34 W zwi?zku z faktem, ?e spó?ka Srebrjannyj wek naby?a warto?? niematerialn? w zamian za wydatki poniesione przez ni? celem ulepszenia spornych apartamentów, dla s?du odsy?aj?cego powstaje pytanie, czy nabycie tego rodzaju warto?ci mo?e by? uznane za p?atno?? za us?ugi ulepszenia. W przypadku udzielenia odpowiedzi twierd?cej zdaniem s?du odsy?aj?cego mia?aby miejsce transakcja odp?atna, w przypadku której okre?lenie daty zdarzenia powoduj?cego powstanie obowi?zku podatkowego i podstawy opodatkowania dla celów podatku VAT nie stanowi?oby trudno?ci. W przypadku odpowiedzi przecz?cej mia?oby miejsce nieodp?atne ?wiadczenie us?ug, które w okoliczno?ciach rozpatrywanej sprawy nie mog?oby zosta? zrównane ze ?wiadczeniem odp?atnym, poniewa? owo ?wiadczenie zosta?oby wykonane dla celów dzia?alno?ci gospodarczej spó?ki Srebrjannyj wek. S?d odsy?aj?cy ma jednak w?tpliwo?ci co do zgodno?ci przepisów krajowych – dotycz?cych w szczególno?ci mo?no?ci opodatkowania, podstawy opodatkowania oraz chwili, w której nast?pi?o zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego w zakresie dotycz?cym tego rodzaju nieodp?atnych ?wiadcze? – z art. 2 ust. 1 lit. c), art. 26, 62 i 63 dyrektywy w sprawie podatku VAT.

35 W tej sytuacji Administratiwen syd – Warna postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy [w sprawie podatku VAT] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e nabycie warto?ci niematerialnej w zamian za przeje?cie kosztów zwi?zanych z ulepszeniem wynajmowanego lub pozostawionego do u?ytkowania sk?adnika maj?tku stanowi zap?at? za us?ug? ulepszenia równie? wówczas, gdy zgodnie z umow? w?a?ciciel owego sk?adnika maj?tku nie jest zobowi?zany do zap?aty wynagrodzenia?

2) Czy art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 26 dyrektywy [w sprawie podatku VAT] stoj? na przeszkodzie krajowemu przepisowi, zgodnie z którym bezp?atne ?wiadczenie us?ugi polegaj?cej na ulepszeniu wynajmowanego lub pozostawionego do u?ytkowania sk?adnika maj?tku w ka?dym razie podlega opodatkowaniu? Czy dla udzielenia odpowiedzi na to pytanie w okoliczno?ciach tego rodzaju, jakie wyst?pi?y w post?powaniu g?ównym, ma znaczenie, ?e:

– osoba ?wiadczc?ca us?ug? nieodp?atnie wykona?a prawo do odliczenia podatku VAT w odniesieniu do towarów i us?ug wykorzystanych przy wykonywaniu ulepsze?, co nie zosta?o jej dotychczas odmówione na mocy prawomocnej decyzji w ramach kontroli podatkowej;

– w chwili przeprowadzenia kontroli podatkowej spółka nie rozpoczęła jeszcze dokonywania opodatkowanych transakcji w zakresie nieruchomości, jednak nie upłynęło jeszcze okres ważności umów?

3) Czy art. 62 i 63 dyrektywy [w sprawie podatku VAT] stoją na przeszkodzie krajowemu przepisowi, wedle którego zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego w odniesieniu do danej transakcji zachodzi nie w chwili wykonania usługi (w konkretnym przypadku w chwili dokonania ulepszenia), lecz w chwili rzeczywistego zwrotu skądnika majątku w stanie ulepszonym przy wygaśnięciu umowy lub zaprzestaniu użytkowania?

4) W przypadku udzielenia odpowiedzi przeczącej na pytania pierwsze i drugie: na podstawie którego przepisu tytułu VII dyrektywy [w sprawie podatku VAT] należy określić podstawę opodatkowania podatkiem VAT, jeżeli transakcja nieodpłatna nie jest objęta zakresem stosowania art. 26 dyrektywy?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

36 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy w sprawie podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że usługa wykończenia i umeblowania apartamentu należy uznać za dokonaną odpłatnie, gdy zgodnie z umową zawartą z właścicielem owego apartamentu usługodawca zobowiązuje się z jednej strony do wykonania owej usługi na własny koszt, a z drugiej strony uzyskuje prawo do dysponowania owym apartamentem celem użytkowania go dla celów swojej działalności gospodarczej w czasie trwania umowy bez obowiązku uiszczania czynszu, przy czym właściciel wejdzie ponownie w posiadanie wykończonego apartamentu przy wygaśnięciu owej umowy.

37 W tym zakresie należy przypomnieć, po pierwsze, że możliwość zakwalifikowania danej transakcji jako transakcji odpłatnej zakłada wyłączenie istnienia bezpośredniego związku między dostawą towarów lub świadczeniem usług a świadczeniem wzajemnym rzeczywiście otrzymanym przez podatnika (zob. wyroki: z dnia 20 stycznia 2005 r. w sprawie C-412/03 Hotel Scandic Gåsabäck, Zb.Orz. s. I-743, pkt 22; z dnia 9 czerwca 2011 r. w sprawie C-285/10 Campsa Estaciones de Servicio, Zb.Orz. s. I-5059, pkt 25). Tego rodzaju bezpośredni związek ma miejsce, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, gdy świadczenie otrzymywane przez usługodawcę stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej usługobiorcy (zob. w szczególności wyroki: z dnia 3 września 2009 r. w sprawie C-37/08 RCI Europe, Zb.Orz. s. I-7533, pkt 24; z dnia 3 maja 2012 r. w sprawie C-520/10 Lebara, pkt 27).

38 Po drugie, należy wskazać, że wynagrodzenie za dostawę towarów może mieć postać świadczenia usługi i stanowi podstawę opodatkowania owej dostawy w rozumieniu art. 73 dyrektywy w sprawie podatku VAT, pod warunkiem że istnieje bezpośredni związek pomiędzy dostawą towarów a świadczeniem usługi i że wartość usługi da się wyrazić w pieniądzu (wyrok z dnia 3 lipca 2001 r. w sprawie C-380/99 Bertelsmann, Rec. s. I-5163, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo). Podobnie dzieje się wówczas, gdy świadczenie usług następuje w zamian za inne świadczenie usług, o ile spełnione są te same warunki.

39 Po trzecie, należy wskazać, że umowy zamiany, w ramach których wynagrodzeniem jest z definicji świadczenie w naturze, oraz transakcje, w których wynagrodzenie jest wypłacone w pieniądzu, stanowią z ekonomicznego i handlowego punktu widzenia sytuacje identyczne (zob. podobnie wyroki: z dnia 3 lipca 1997 r. w sprawie C-330/95 Goldsmiths, Rec. s. I-3801, pkt

23–25; z dnia 19 grudnia 2012 r. w sprawie C-549/11 Orfey, pkt 35).

40 Z powyższego wynika, że jeżeli zgodnie z umową zawartą z właścicielem apartamentu osoba świadcząca usługi wykończenia i umeblowania owego apartamentu z jednej strony zobowiązuje się do wykonania tych usług na własny koszt, a z drugiej strony uzyskuje prawo do dysponowania owym apartamentem celem użytkowania go dla celów swojej działalności gospodarczej w czasie trwania umowy bez obowiązku uiszczania czynszu, przy czym właściciel wejdzie ponownie w posiadanie wykończonego apartamentu przy wygaśnięciu tej umowy, wówczas owa usługa wykończenia i umeblowania wchodzi w zakres kategorii usług odpłatnych w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy w sprawie podatku VAT. Istnieje bowiem bezpośredni związek pomiędzy wskazanymi usługami a wynagrodzeniem rzeczywiście uzyskanym w zamian za nie przez usługodawcę, a mianowicie prawem do dysponowania spornym apartamentem dla celów działalności gospodarczej tego usługodawcy w czasie trwania owej umowy.

41 Okoliczności, że świadczenie spornych usług przyniesie korzyści właścicielowi apartamentu dopiero po wygaśnięciu umowy, niczego w tym zakresie nie zmienia, ponieważ od chwili zawarcia owej umowy strony tego rodzaju umowy zobowiązują się w stosunku synalagmatycznym do wykonania wzajemnych świadczeń (zob. analogicznie wyrok z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-174/00 Kennemer Golf, Rec. s. I-3293, pkt 40; ww. wyrok w sprawie RCI Europe pkt 31 i 33).

42 Mając na uwadze powyższe, na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi w ten sposób, iż art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy w sprawie podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że usługa wykończenia i umeblowania apartamentu winna być uznana za dokonanie odpłatnie, gdy zgodnie z umową zawartą z właścicielem owego apartamentu usługodawca zobowiązuje się z jednej strony do wykonania tej usługi na własny koszt, a z drugiej strony uzyskuje prawo do dysponowania owym apartamentem celem użytkowania go dla celów swojej działalności gospodarczej w czasie trwania umowy bez obowiązku uiszczania czynszu, przy czym właściciel wejdzie ponownie w posiadanie wykończonego apartamentu po wygaśnięciu owej umowy.

W przedmiocie pytań od drugiego do czwartego

43 Z brzmienia pytań drugiego, trzeciego i czwartego wynika, że zostały one przedstawione jedynie w przypadku, gdyby z odpowiedzi na pytanie pierwsze wynikało, iż usługi tego rodzaju jak te opisane w pytaniu pierwszym nie są objęte kategorią usług odpłatnych w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy w sprawie podatku VAT.

44 Mając na uwadze powyższe, brak jest konieczności udzielania odpowiedzi na pytania drugie, trzecie i czwarte.

W przedmiocie kosztów

45 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że usługa wykończenia i umeblowania apartamentu winna być uznana za dokonanie odpłatnie, gdy zgodnie z umową zawartą z właścicielem owego apartamentu usługodawca z jednej strony zobowiązuje się do wykonania tej usługi na własny koszt, a z drugiej strony uzyskuje prawo do dysponowania owym apartamentem celem użytkowania

go dla celów swojej działalności gospodarczej w czasie trwania umowy bez obowiązku uiszczania czynszu, przy czym w?a?ciciel wejdzie ponownie w posiadanie wyko?zonego apartamentu przy wyga?ni?ciu owej umowy.

Podpisy

* J?zyk post?powania: bu?garski.