

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 26. septembra 2013 (\*)

„DPH – Smernica 2006/112/ES – ?lánok 2 ods. 1 písm. c) a ?lánky 26, 62 a 63 – Zdanite?né plnenie – Vzájomné plnenia – Plnenia za protihodnotu – Základ dane pri plnení v prípade, ak protiplnenie je tvorené službami – Priznanie práva spoločnosti fyzickou osobou, ktoré je založené na užívaní a prenajímaní nehnute?ností tretím osobám výmenou za služby spo?ívajúce vo zve?adení a v zariadení týchto nehnute?ností touto spoločnosťou“

Vo veci C?283/12,

ktorej predmetom je návrh na za?atie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen s?d Varna (Bulharsko) z 29. mája 2012 a doru?ený Súdnemu dvoru 6. júna 2012, ktorý súvisí s konaním:

**Serebriann?j vek EOOD**

proti

**Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenie na izp?lnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prichodite,**

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory E. Jaraši?nas (spravodajca), sudcovia C. Toader a C. G. Fernlund,

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zrete?om na písomnú ?as? konania,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- bulharská vláda, v zastúpení: E. Petranova a Y. Atanasov, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: C. Soulay a R. Lyal, splnomocnení zástupcovia,

so zrete?om na rozhodnutie prijaté po vypo?utí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

**Rozsudok**

1 Návrh na za?atie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ?lánku 2 ods. 1 písm. c) a ?lánkov 26, 62 a 63 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ?alej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Serebriann?j vek EOOD (?alej

len „Serebriann?j vek“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izp?Inenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalna agencija za prichodite (riadite? Riadite?stva „Opravné prostriedky a správa výkonu rozhodnutí“ vo Varne pri Ústrednej správe Národnej agentúry pre verejné príjmy, ?alej len „Direktor“) vo veci opravného da?ového výmeru, ktorým sa spoločnosti Serebriann?j vek naria?uje zaplataenie dane z pridanej hodnoty (?alej len „DPH“) za júl 2010.

## Právny rámec

### Právo Únie

3 Pod?a ?lánku 2 ods. 1 smernice o DPH:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území ?lenského štátu zdanite?nou osobou, ktorá koná ako taká;

...“

4 ?lánok 26 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Za poskytovanie služieb za protihodnotu sa považujú tieto transakcie:

a) použitie tovaru, ktorý je sú?as?ou majetku podniku zdanite?nej osoby, na súkromnú spotrebu tejto zdanite?nej osoby alebo na súkromnú spotrebu jej zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné ú?ely ako ú?ely jej podnikania, ak je DPH za príslušný tovar úplne alebo ?iasto?ne odpo?ítate?ná;

b) poskytovanie služieb, ktoré bezodplatne uskuto??uje zdanite?ná osoba na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné ú?ely ako ú?ely jej podnikania.“

5 Pod?a ?lánku 62 uvedenej smernice:

„Na ú?ely tejto smernice:

1. ‚zdanite?ná udalos?’ je udalos?, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné pre vznik da?ovej povinnosti;

2. ‚da?ová povinnos?’ vzniká, ke? sa správca dane stane v danom momente oprávneným pod?a zákona požadova? da? od osoby povinnej túto da? zaplati?, odhliadnuc od toho, že ?as platby sa môže odloži?.“

6 ?lánok 63 smernice o DPH stanovuje, že ‚zdanite?ná udalos?’ nastáva a da?ová povinnos? vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím“.

7 Pod?a ?lánku 65 tej istej smernice ‚ak má k platbe na ú?et dôjs? pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, da?ová povinnos? vzniká z prijatej sumy prijatím platby“.

8 ?lánok 73 smernice o DPH stanovuje:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v ?lánoch 74 až 77, zah??á základ dane všetko, ?o tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získa? dodávate? alebo

poskytovate? za tieto transakcie od odberate?a alebo od tretej strany [od nadobúdate?a, príjemcu alebo tretej osoby – *neoficiálny preklad*] vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

9 ?lánok 75 smernice o DPH stanovuje:

„Ak v prípade poskytovania služieb v zmysle ?lánku 26 je tovar, ktorý je sú?as?ou majetku podniku, použitý na súkromné ú?ely, alebo sú služby poskytované bezodplatne, základ dane tvorí výška nákladov vynaložených zdanite?nou osobou v súvislosti s poskytovaním týchto služieb.“

10 ?lánok 80 ods. 1 tejto smernice stanovuje, že s cie?om zabráni? da?ovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani môžu ?lenské štáty v prípadoch, ktoré vymenúva, prija? opatrenia, že pokia? ide o dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktorých sú?as?ou sú rodinné alebo iné úzke osobné prepojenia, riadiace, vlastnícke, ?lenské, finan?né alebo právne prepojenia, ako sú definované daným ?lenským štátom, základom dane bude trhov? hodnota transakcie v prípadoch, ktoré uvádza.

### *Bulharské právo*

11 § 2 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty (Zakon za dan?k varchu dobavenata stojnost, DV ?. 63 zo 4. augusta 2006), v znení uplatnite?nom na konanie vo veci samej (?alej len „ZDDS“) stanovuje, že DPH podlieha každé poskytovanie služieb za protihodnotu.

12 § 9 ZDDS stanovuje:

„1. Poskytovaním služieb je každé vykonanie služby.

2. Za poskytovanie služieb sa považuje aj:

...

(4) poskytovanie služieb zo strany držite?a alebo užívate?a na ú?ely opravy alebo zve?adenia majetku, ktorý bol prenajatý alebo prenechaný na používanie.

3. Poskytovaniu služieb za protihodnotu zodpovedá:

(1) poskytovanie služieb pre osobnú potrebu zdanite?nej fyzickej osoby, vlastníka, zamestnancov alebo tretích osôb, pokia? sa pri poskytnutí používa tovar, pri ktorého výrobe, dovoze alebo nadobudnutí bol vykonaný úplný alebo ?iasto?ný odp?et dane na vstupe;

(2) poskytovanie služieb bez protiplnenia pre osobnú potrebu zdanite?nej fyzickej osoby, vlastníka, zamestnancov alebo tretích osôb.

4. Odsek 3 sa neuplat?uje, ak ide o:

...

(2) bezodplatné poskytnutie služieb zo strany držite?a alebo užívate?a spo?ívajúce v oprave majetku, ktorý bol prenajatý alebo prenechaný na užívanie, v prípadoch, ke? bol majetok držite?ovi alebo užívate?ovi prenajatý alebo prenechaný na užívanie a skuto?ne sa nepretržite používal najmenej tri roky;

(3) bezodplatné poskytnutie služieb zo strany koncesionára na účely zveľadenia majetku prenechaného na užívanie, ak to podľa koncesnej zmluvy predstavuje podmienku a/alebo povinnosť;

...“

13 Podľa § 25 ZDDS:

„1. Za zdaniteľné plnenie sa podľa tohto zákona považuje dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré uskutočňuje zdaniteľná osoba v zmysle tohto zákona...

2. K uskutočneniu zdaniteľného plnenia dochádza v okamihu prevodu vlastníckeho práva k tovaru alebo v okamihu poskytnutia služby.

3. Okrem prípadov uvedených v odseku 2 k uskutočneniu zdaniteľného plnenia dochádza:

...

(6) v okamihu skutočného vrátenia majetku v opravenom a/alebo vo zveľadenom stave pri ukončení zmluvy alebo zastavení užívania majetku v prípadoch, keď držiteľ alebo užívateľ poskytne bezodplatnú službu na účely opravy a/alebo zveľadenia majetku, ktorý bol prenajatý alebo prenechaný na užívanie, a nie sú splnené podmienky podľa § 9 ods. 4 bodov 2 a 3.

...

6. V okamihu, keď došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia podľa odsekov 2, 3 a 4:

(1) vzniká v prípade zdaniteľných plnení daňová povinnosť podľa tohto zákona a zaregistrovanej zdaniteľnej osobe vzniká povinnosť vypočítať daň v zmysle tohto zákona.

...“

14 § 26 ZDDS stanovuje:

„...“

2. Základ dane sa určí na základe všetkého, čo predstavuje odmenu, ktorú dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služby získal v súvislosti s plnením od nadobúdateľa tovaru alebo príjemcu služby alebo od tretej osoby, alebo ktorú mu dlhuje nadobúdateľ tovaru alebo poskytovateľ služby alebo tretia osoba, stanovenú v levoch a stotinkách bez dane podľa tohto zákona. Za protihodnotu sa nepovažuje výplata úrokov a zmluvných pokút, ktoré majú kompenzačnú povahu.

...

7. Ak je protihodnota úplne alebo čiastočne stanovená v tovare alebo v službách (platba prebehne celkovo alebo čiastočne v tovare alebo službách), je základom dane trhovú hodnotu dodaného tovaru alebo poskytnutej služby vypočítaná k okamihu vzniku daňovej povinnosti.“

15 § 27 ods. 3 ZDDS stanovuje:

„...“

3. V prípade týchto plnení je základom dane trhovú cenu:

(1) plnenie medzi prepojenými osobami;

...

(3) bezodplatné plnenie v zmysle § 9 ods. 2 bodu 4.“

16 Podľa §130 ZDDS:

„1. Akékoľvek plnenie, ktorého protihodnota je (úplne alebo čiastočne) vyjadrená v tovare alebo v službách, sa považuje za dve plnenia, ktoré sú vo vzájomnom vzťahu, pričom každý dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služby sa považuje za predajcu toho, čo poskytuje, a za kupujúceho toho, čo dostane.

2. K uskutočneniu zdaniteľného plnenia v prípade plnení uvedených v odseku 1 dochádza podľa všeobecných zákonných ustanovení.

3. Plnenie podľa prvého odseku, v prípade ktorého dochádza k zdaniteľnému plneniu skôr, sa považuje za (úplnú alebo čiastočnú) zálohu na druhé plnenie.“

17 § 1 bod 8 dodatočných ustanovení k ZDDS stanovuje, že sa za „bezodplatné“ považuje plnenie, za ktoré sa neplatí žiadna protihodnota, alebo v prípade ktorého hodnota toho, čo sa poskytlo, niekedy násobne prevyšuje hodnotu toho, čo bolo prijaté.

18 § 51 zákona o dani z príjmov fyzických a právnických osôb (Zakon za korporativnoto i podohodno oblagane) stanovuje:

„1. Zdaniteľným dlhodobým nehmotným majetkom sú:

(1) získané nepeňažné prostriedky, ktoré:

a) nemajú fyzickú podstatu;

b) používajú sa dlhšie ako 12 mesiacov;

c) majú obmedzené obdobie používania;

d) majú hodnotu, ktorá je rovnaká alebo vyššia ako nižšia hodnota:

aa) hodnotového prahu dlhodobého nehmotného majetku stanoveného podľa ústrovej politiky zdaniteľnej osoby;

bb) 700 BGN;

...

(3) sumy fakturované na základe obchodných transakcií, ktoré vedú k zvýšeniu hospodárskej výhody majetku, ktorý bol prenajatý alebo prenechaný na užívanie; uvedené sumy nepredstavujú z daňového hľadiska dlhodobý hmotný majetok.

...“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

19 Serebriannij vek je spoločnosť s ručením obmedzeným založená podľa bulharského

práva, ktorej jediným spoločníkom, ako aj konateľom je pán Bodzuliak. Podľa obchodného registra je predmetom činnosti tejto spoločnosti najmä prenájom nehnuteľností a služby v oblasti turistického ruchu a hotelierstva.

20 V júni 2009 pán Bodzuliak kúpil vo vlastnom mene byt nachádzajúci sa v bytovom dome vo Varne. Rovnako nadobudol druhý byt v tom istom meste. Tieto byty sú zaevidované ako byty v spoluvlastníctve pána Bodzuliaka a jeho manželky (okrem len „vlastníci“).

21 Dňa 8. apríla 2009 pán Bodzuliak uzavrel vo svojom mene dve totožné zmluvy so spoločnosťou Serebriannaja vek, na základe ktorých jej priznal „vecné právo užívania“ k svojmu nehnuteľnému majetku v hrubej stavbe, a najmä k dvom predmetným bytom, a to na obdobie piatich rokov s možnosťou predĺženia. Bolo stanovené, že Serebriannaja vek môže dať uvedené byty do podnájmu tretím osobám.

22 Na základe týchto zmlúv nemá počas doby ich platnosti Serebriannaja vek povinnosť platiť vlastníkom nijaké nájomné. Naopak sa zaväzuje, že vo svojom mene, na svoje náklady a podľa svojho posúdenia vykoná opravy a montážne práce na účely dokončenia a kolaudácie bytov, aby ich bolo možné užívať, predovšetkým nakúpi a dodá podlahy, nábytok, dekorácie a sanitárne zariadenie. Je stanovené, že na konci platnosti uvedených zmlúv vlastníci prevezmú dotknuté byty so zariadením, ktoré sa v nich bude nachádzať.

23 Daňový úrad vykonal 21. októbra 2010 kontrolu a za júl 2010 vystavil opravný daňový výmer. Dospel k záveru, že Serebriannaja vek poskytla vlastníkom bezodplatnú službu a že základ dane v tomto prípade zodpovedal hodnote výdavkov, ktoré táto spoločnosť vynaložila na účely poskytnutia uvedenej služby.

24 Serebriannaja vek podala Direktorovi správny opravný prostriedok proti uvedenému výmeru. Direktor rozhodnutím z 10. júna 2011 tento výmer zrušil a spis postúpil daňovému úradu, aby vykonal novú kontrolu. V postate zastával názor, že došlo k výmene plnení, pretože Serebriannaja vek získala dotknuté byty do prenájmu ako odmenu za svoje služby spočívajúce v ich oprave a v zariadení. Vzhľadom na tento výklad Direktor na základe § 26 ods. 7 ZDDS usúdil, že základ dane v prípade služieb spočívajúcich v oprave a v zariadení uvedených bytov bol tvorený trhovou cenou týchto služieb, a mal sa stanoviť pri novej kontrole.

25 Daňový úrad tak vykonal druhú kontrolu a konštatoval, že v zmysle § 130 ZDDS došlo k výmene plnení, a to služieb spočívajúcich v oprave a v zariadení, ktoré poskytla Serebriannaja vek, a služieb spočívajúcich v prenájme, ktoré poskytli vlastníci, keďže pán Bodzuliak má predmetné byty v spoluvlastníctve so svojou manželkou, je jediným spoločníkom spoločnosti Serebriannaja vek a nebolo dohodnuté nijaké nájomné.

26 Daňový úrad usúdil, že 29. jún 2010 je dátum ukončenia poskytovania služieb spočívajúcich v oprave a v zariadení, keďže v tento deň bol hotel, v ktorom sa nachádza prvý byt uvedený v bode 20 tohto rozsudku, skolaudovaný. Pokiaľ ide o druhý byt uvedený v tom istom bode, za deň ukončenia poskytovania uvedených služieb sa považuje 30. jún 2010, t. j. dátum vystavenia záverečného preberacieho protokolu.

27 Vzhľadom na tieto dátumy daňový úrad zastával názor, že Serebriannaja vek mala najneskôr 5. júla 2010 vystaviť faktúru týkajúcu sa plnení spočívajúcich v oprave a v zariadení, ktoré vykonala.

28 Keďže plnenia boli uskutočnené medzi prepojenými osobami, dospelo sa k záveru, že základom dane v prípade služieb poskytnutých spoločnosťou Serebriannaja vek mala byť trhová cena uvedených tovarov a služieb. Celková hodnota oboch predmetných bytov bola počas

znaleckého posudku stanovená na 558 000 bulharských leva (BGN). Na tomto základe daťový úrad vystavil 14. decembra 2011 nový opravný daťový výmer, v ktorom sa konštatovalo, že Serebriann?j vek mala za júl 2010 dlh na DPH vo výške 111 600 BGN, zvýšený o úroky z omeškania vo výške 6 341,55 BGN.

29 Serebriann?j vek podala proti tomuto výmeru správny opravný prostriedok Direktorovi, ktorý rozhodnutím z 12. marca 2012 tento správny opravný prostriedok zamietol. Serebriann?j vek podala proti tomuto rozhodnutiu žalobu na vnútroštátny súd. Na podporu tejto žaloby uvedená spoločnosť tvrdí, že nedošlo k výmene plnení, ale že z jej strany došlo k bezodplatnému poskytnutiu služieb v zmysle § 9 ods. 2 bodu 4 ZDDS. Zastáva názor, že v súlade s § 25 ods. 3 bodu 6 ZDDS dochádza k uskutočneniu zdaniteľného plnenia v okamihu skutočného vrátenia majetku vo zvečadenom stave pri ukončení zmluvy alebo zastavení užívania majetku.

30 Serebriann?j vek subsidiárne tvrdí, že DPH sa mala vybrať za jún 2010, teda za obdobie, počas ktorého sa predmetné služby považujú za uskutočnené, a nie za júl 2010. Táto spoločnosť rovnako zastáva názor, že základom dane musí byť hodnota prijatých plnení, a nie hodnota poskytnutej služby.

31 Navyše podľa Serebriann?j vek je bulharská právna úprava nezlučiteľná s článkom 2 ods. 1 písm. c) a článkom 26 smernice o DPH z dôvodu, že zdaniteľné sú len plnenia za protihodnotu.

32 Vnútroštátny súd zastáva názor, že na vyriešenie sporu, o ktorom rozhoduje, musí určiť, či došlo k výmene poskytovania služieb a v prípade kladnej odpovede, aké pravidlá treba uplatniť pri stanovení daťového základu v prípade oboch plnení. Pokiaľ naopak o výmenu nejde, vnútroštátny súd sa pýta, či služby, ktoré poskytla Serebriann?j vek, predstavujú zdaniteľné plnenie, a ak áno, v akom okamihu dochádza k uskutočneniu zdaniteľného plnenia v prípade uvedených služieb a ako treba určiť ich základ dane.

33 Vnútroštátny súd sa domnieva, že daťový úrad kvalifikoval právny vzťah medzi spoločnosťou Serebriann?j vek a vlastníckmi v súvislosti s prenechaním predmetných bytov na užívanie nesprávne ako nájom. Nájom je plnenie za protihodnotu, čo podľa tohto vnútroštátneho súdu nie je prípad v prejednávanej veci, pretože predmetné zmluvy výslovne stanovovali, že sa nemá platiť nijaké nájomné. Ide teda o bezodplatné plnenie poskytujúce vo výpočte. Ak by sa služby poskytované spoločnosťou Serebriann?j vek považovali za rovnocenné s platením nájomného, bolo by to podľa tohto súdu v rozpore s vôľou zmluvných strán.

34 Vnútroštátny súd, ktorý zastáva názor, že Serebriann?j vek nadobudla dlhodobý nehmotný majetok za prevzatie výdavkov na zvečadenie predmetných bytov, sa pýta, či nadobudnutie takéhoto majetku možno považovať za zaplatenie služieb poskytovaných vo zvečadení. V prípade kladnej odpovede by podľa neho išlo o plnenie za protihodnotu, v prípade ktorého by určenie dátumu zdaniteľného plnenia a základu dane na účely DPH nespôsobovalo problémy. V prípade zápornej odpovede by išlo o bezodplatné poskytovanie služieb, ktoré by sa za okolností prejednávanej veci nemohlo považovať za plnenie za protihodnotu, pretože toto plnenie bolo uskutočnené na účely hospodárskej činnosti spoločnosti Serebriann?j vek. Vnútroštátny súd má však pochybnosti o tom, či sú s článkom 2 ods. 1 písm. c) a článkami 26, 62 a 63 smernice o DPH zlučiteľné vnútroštátne ustanovenia, ktoré sa týkajú najmä zdaniteľnej povahy, základu dane a okamihu, kedy dochádza k uskutočneniu zdaniteľného plnenia v prípade takýchto bezodplatných plnení.

35 Za týchto okolností Administratíven s?d Varna rozhodol prerušiť konanie a predložiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Môže sa článok 2 ods. 1 písm. c) smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že

nadobudnutie dlhodobého nehmotného majetku za prevzatie výdavkov na zve?adenie majetku, ktorý je prenajatý alebo prenechaný na užívanie, predstavuje platbu za službu spo?ívajúcu vo zve?adení, aj pokia? vlastník majetku nie je na základe zmluvy povinný zaplati? nijakú odmenu?

2. Bráni ?lánok 2 ods. 1 písm. c) a ?lánok 26 smernice [o DPH] takému vnútroštátnemu ustanoveniu, pod?a ktorého sa bezodplatné poskytnutie služieb spo?ívajúcich vo zve?adení prenajatého majetku alebo majetku prenechaného na užívanie považuje vo všetkých prípadoch za zdanite?né? Je z h?adiska odpovede na túto otázku za takých okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, relevantné, že:

– poskytovate? bezodplatnej služby uplatnil právo na odpo?ítanie DPH z tovaru alebo služieb, ktoré boli použité na zve?adenie, ?o mu nebolo odoprené ani ú?inným opravným da?ovým výmerom, a:

– spoločnosť v ?ase da?ovej kontroly ešte prostredníctvom nehnute?ného majetku neza?ala vykonáva? zdanite?né plnenia, pri?om platnosť zmlúv ešte neuplynula?

3. Bránia ?lánky 62 a 63 smernice [o DPH] takému vnútroštátnemu ustanoveniu, pod?a ktorého zdanite?né plnenie nevzniká v ?ase poskytnutia služby (v konkrétnom prípade zve?adenia), ale v ?ase skuto?ného vrátenia majetku vo zve?adenom stave pri ukon?ení zmluvy alebo zastavení užívania?

4. V prípade zápornej odpovede na prvú a druhú prejudiciálnu otázku, pod?a ktorého ustanovenia hlavy VII smernice [o DPH] sa má stanovi? základ DPH, ak bezodplatné plnenie nespadá do pôsobnosti ?lánku 26 tejto smernice?“

## O prejudiciálnych otázkach

### O prvej otázke

36 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, ?i sa ?lánok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH má vyklada? v tom zmysle, že poskytovanie služieb spo?ívajúcich v oprave a v zariadení bytu sa má považova? za poskytovanie služieb za protihodnotu, pokia? sa na základe zmluvy uzavretej s vlastníkom tohto bytu poskytovate? uvedených služieb na jednej strane zaviazne, že tieto služby poskytne na svoje náklady, a na druhej strane získa právo užíva? uvedený byt na ú?ely svojej hospodárskej ?innosti po?as trvania tejto zmluvy bez toho, aby bol povinný plati? nájomné, zatia? ?o vlastník si zariadený byt prevezme pri ukon?ení tejto zmluvy.

37 V tomto oh?ade treba po prvé pripomenú?, že možnosť kvalifikova? ur?ité plnenie ako plnenie za protihodnotu predpokladá len existenciu priamej súvislosti medzi dodaním tovarov ?i poskytnutím služieb a protihodnotou, ktorú zdanite?ná osoba skuto?ne získala (pozri rozsudky z 20. januára 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C?412/03, Zb. s. I?743, bod 22, a z 9. júna 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C?285/10, Zb. s. I?5059, bod 25). Takáto priama spojitos? je preukázaná vtedy, ak medzi poskytovate?om a príjemcom existuje právny vz?ah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných plnení, pri?om odmena prijatá poskytovate?om predstavuje skuto?nú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (pozri najmä rozsudky z 3. septembra 2009, RCI Europe, C?37/08, Zb. s. I?7533, bod 24, a z 3. mája 2012, Lebara, C?520/10, bod 27).

38 Po druhé protihodnota za dodanie tovaru môže spo?íva? v poskytovaní služieb a na základe toho môže predstavova? základ dane v zmysle ?lánku 73 smernice o DPH, avšak len pod podmienkou, že existuje priama súvislos? medzi dodaním tovaru a poskytovaním služieb a že poskytovanie služieb možno vyjadri? v peniazoch (rozsudok z 3. júla 2001, Bertelsmann, C?380/99, Zb. s. I?5163, bod 17 a citovaná judikatúra). To isté platí, ak sa poskytovanie ur?itých



služieb uskutočňuje výmenou za poskytovanie iných služieb, pokiaľ sú splnené tie isté podmienky.

39 Po tretie zmluvy o výmene, v ktorých je protihodnota v zásade vyjadrená v naturáliách, a plnenia, pri ktorých je protihodnota vyjadrená v peniazoch, z ekonomického a obchodného hľadiska predstavujú dve rovnocenné situácie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 3. júla 1997, *Goldsmiths*, C-330/95, Zb. s. I-3801, body 23 až 25, a z 19. decembra 2012, *Orfej B&Igarija*, C-549/11, bod 35).

40 Z toho vyplýva, že pokiaľ sa na základe zmluvy uzavretej s majiteľom bytu poskytovateľ služieb spopisujúcich v oprave a v zariadení tohto bytu na jednej strane zaviaže, že tieto služby poskytne na svoje náklady, a na druhej strane získa právo užívať uvedený byt na účely svojej hospodárskej činnosti počas trvania tejto zmluvy bez toho, aby bol povinný platiť nájomné, zatiaľ čo vlastník si zariadený byt prevezme pri ukončení tejto zmluvy, poskytovanie týchto služieb spopisujúcich v oprave a v zariadení spadá do kategórie poskytovania služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH. Existuje teda priama spojitosť medzi uvedeným plnením a protihodnotou, ktorú za poskytovateľa tohto plnenia skutočne prijal, a to právo užívať predmetný byt na účely svojej hospodárskej činnosti počas trvania tej istej zmluvy.

41 Okolnosť, že majiteľ dotknutého bytu bude mať z poskytovania predmetných služieb prospech až po skončení platnosti zmluvy, v tomto ohľade nič nemení, pretože od jej uzatvorenia sa zmluvné strany takejto synalagmatickej zmluvy voči sebe zviazali, že si poskytnú vzájomné plnenia (pozri analogicky rozsudky z 21. marca 2002, *Kennemer Golf*, C-174/00, Zb. s. I-3293, bod 40, a *RCI Europe*, už citovaný, body 31 a 33).

42 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na prvú otázku odpovedať tak, že článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb spopisujúcich v oprave a v zariadení bytu sa má považovať za poskytovanie služieb za protihodnotu, pokiaľ sa na základe zmluvy uzavretej s vlastníkom tohto bytu poskytovateľ uvedených služieb na jednej strane zaviaže, že tieto služby poskytne na svoje náklady, a na druhej strane získa právo užívať uvedený byt na účely svojej hospodárskej činnosti počas trvania tejto zmluvy bez toho, aby bol povinný platiť nájomné, zatiaľ čo vlastník si zariadený byt prevezme pri ukončení tejto zmluvy.

#### *O druhej až štvrtej otázke*

43 Zo znenia druhej až štvrtej otázky vyplýva, že boli položené len pre prípad, ak by z odpovede poskytnutej na prvú otázku vyplývalo, že poskytovanie služieb, ktoré je opísané v tejto prvej otázke, nespadá do kategórie poskytovania služieb za protihodnotu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

44 Vzhľadom na vyššie uvedené nie je potrebné odpovedať na druhú až štvrtú otázku.

#### **O trovách**

45 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

**Článok 2 ods. 1 písm. c) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb spopisujúcich v oprave a v zariadení bytu sa má považovať za poskytovanie služieb za**

**protihodnotu, pokiaľ sa na základe zmluvy uzavretej s vlastníkom tohto bytu poskytované uvedené služby na jednej strane zaviazajú, že tieto služby poskytnú na svoje náklady, a na druhej strane získajú právo užívať uvedený byt na účely svojej hospodárskej činnosti počas trvania tejto zmluvy bez toho, aby bol povinný platiť nájomné, zatiaľ čo vlastník si zariadený byt prevezme pri ukončení tejto zmluvy.**

Podpisy

\* Jazyk konania: bulharský.