

SODBA SODIŠ?A (osmi senat)

z dne 26. septembra 2013(*)

„DDV – Direktiva 2006/112/ES – ?leni 2(1)(c), 26, 62 in 63 – Obdav?ljivi dogodek – Vzajemne storitve – Odpla?ne transakcije – Dav?na osnova transakcije v primeru, ko se pla?ilo opravi v storitvah – Fizi?na oseba, ki na dru?bo prenese pravico do uporabe nepremi?nin in do oddaje teh nepremi?nin v najem tretjim osebam v zameno za to, da ta dru?ba opravi storitve izboljšanja in opreme teh nepremi?nin“

V zadevi C?283/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sad Varna (Bolgarija) z odlo?bo z dne 29. maja 2012, ki je prispela na Sodiš?e 6. junija 2012, v postopku

Serebryannay vek EOOD

proti

Direktor na Direkcija „Ob?alvane i upravljenje na izpalnenieto“ –Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalna agencija za prihodite,

SODIŠ?E (osmi senat),

v sestavi E. Jaraši?nas (poro?evalec), predsednik senata, C. Toader, sodnica, in C. G. Fernlund, sodnik,

generalni pravobranilec: Y. Bot,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za bolgarsko vlado E. Petranova in Y. Atanasov, agenta,
- za Evropsko komisijo C. Soulay in R. Lyal, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lenov 2(1)(c), 26, 62 in 63 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Predlog je bil vložen v okviru spora med dru?bo Serebryannay vek EOOD (v nadaljevanju:

Serebryannay vek) in Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravljenje na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalna agencija za prihodite (direktor direktorata za pritožbe in vodenje izvršbe v Varni pri centralni upravi državne agencije za prihodke, v nadaljevanju: Direktor) glede odmerne odložbe, s katero je bilo družbi Serebryannay vek naloženo plažilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za mesec julij 2010.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2(1) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(c) storitve, ki jih davžni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plažilo;

[...]“

4 Člen 26(1) te direktive določa:

„Vsaka od naslednjih transakcij še šteje za opravljanje storitev za plažilo:

(a) uporaba blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo davžnega zavezanca ali za zasebno rabo njegovih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene njegove dejavnosti, če je bila za takšno blago dana pravica do celotnega ali delnega odbitka DDV;

(b) opravljanje storitev, ki jih davžni zavezanec opravi brezplačno za svojo zasebno rabo ali za zasebno rabo svojih zaposlenih ali splošneje za druge namene kot za namene svoje dejavnosti.“

5 Člen 62 navedene direktive določa:

„Za namene te direktive:

1. je ‚obdavžljivi dogodek‘ dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obražuna DDV;

2. ‚obveznost obražuna‘ DDV nastane v trenutku, ko ima davžni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plažati, če tudi se plažilo lahko odloži.“

6 Člen 63 Direktive o DDV določa, da „[o]bdavžljivi dogodek in s tem obveznost obražuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene“.

7 Člen 65 te direktive določa, da v primeru, „[?]e je plažilo izvršeno pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obražuna DDV v trenutku prejema plažila in od prejetega zneska“.

8 Člen 73 navedene direktive določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77, davna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

9 Člen 75 Direktive o DDV določa:

„Pri opravljanju storitev iz člena 26, ki vključujejo uporabo blaga, ki je del poslovnih sredstev podjetja, za zasebno rabo in pri storitvah, ki se opravijo brezplačno, davna osnova sestavljajo celotni stroški davnega zavezanca za opravljene storitve.“

10 Člen 80(1) te direktive določa, da lahko države članice, zato da se prepreči davna utaja ali izogibanje plačilu davka, sprejmejo ukrepe, s katerimi zagotovijo, da je glede dobave blaga ali opravljanja storitev, kadar med dobavitelji ali ponudniki in prejemniki obstajajo družinske ali druge tesne osebne vezi, upravne, lastniške, članske, finančne ali pravne vezi, kakor jih opredeljuje država članica, davna osnova pri transakcijah, navedenih v tem členu, enaka tržni vrednosti.

Bolgarsko pravo

11 Člen 2(1) zakona o davku na dodano vrednost (Zakon za danak varhu dobavenata stoinost, DV št. 63 z dne 4. avgusta 2006), v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: ZDDS), določa, da je predmet DDV vsako odplačno opravljanje storitev.

12 Člen 9 ZDDS določa:

„1. Opravljanje storitev je vsako izvajanje storitev.

2. Opravljanje storitev je tudi:

[...]

4. opravljanje storitve s strani lastnika/uporabnika zaradi popravila/izboljšave najetega ali v uporabo danega premoženja.

3. Za storitev za plačilo šteje:

1. opravljanje storitev za zasebne potrebe davnega zavezanca, ki je fizična oseba, lastnik, zaposleni ali tretja oseba, če je pri izvedbi uporabljeno blago, pri katerega izdelavi, uvozu ali pridobitvi je bil v celoti ali delno odbit vstopni davek;

2. neodplačno opravljanje storitev za zasebne potrebe davnega zavezanca, ki je fizična oseba, lastnik, zaposleni ali tretja oseba.

4. Odstavek 3 ne velja za:

[...]

2. neodplačno opravljanje storitev s strani lastnika/uporabnika zaradi popravila najetega ali v uporabo prepuščenega premoženja v primerih, ko je lastnik/uporabnik premoženje, ki ga je najel ali ki mu je bilo prepuščeno v uporabo, dejansko neprekinjeno uporabljal vsaj tri leta;

3. neodplačno opravljanje storitev s strani koncesionarja zaradi izboljšave premoženja, ki mu je bilo prepuščeno v uporabo, če je to pogoj in/ali obveznost iz koncesijske pogodbe;

[...]"

13 ?len 25 ZDDS dolo?a:

„1. ‚Obdav?ljivi dogodek‘ v smislu tega zakona je dobava blaga ali opravljanje storitev, ki jih izvrši oseba, ki je dav?ni zavezanec v skladu s tem zakonom [...]

2. Obdav?ljivi dogodek nastane takrat, ko se prenese lastninska pravica ali opravi storitev.

3. Z izjemo primerov iz odstavka 2 obdav?ljivi dogodek nastane:

[...]

6. z dejanskim vra?ilom popravljenega in/ali izboljšanega premoženja ob izteku pogodbe ali ob prenehanju uporabe premoženja, kadar lastnik/uporabnik neodpla?no opravi storitev popravila in/ali izboljšave najetega ali v uporabo prepuš?enega premoženja in pogoji iz ?lena 9(4), to?ki 2 in 3, niso izpolnjeni.

[...]

6. Z nastankom obdav?ljivega dogodka v skladu z odstavki 2, 3 in 4:

1. v zvezi z obdav?ljivo transakcijo v skladu s tem zakonom nastane obveznost obra?una davka, za registrirano osebo pa obveznost pla?ila davka.

[...]"

14 ?len 26 ZDDS dolo?a:

„[...]

2. Dav?na osnova se dolo?i na podlagi vsega, kar spada v protidajatev, ki jo je dobavitelj ali izvajalec storitve v zvezi s transakcijo prejel od pridobitelja ali prejemnika storitve ali druge osebe ali ki mu jo dolguje pridobitelj ali prejemnik storitve ali druga oseba, izražena v levih in stotinkah brez davka iz tega zakona. Za protidajatev v zvezi s transakcijo ne štejejo pla?ila obresti in pogodbени kazni, ki imajo zna?ilnosti odškodnine.

[...]

7. ?e je protidajatev popolnoma ali deloma dolo?ena v blagu ali storitvah (pla?ilo je popolnoma ali deloma v blagu ali storitvah), je dav?na osnova tržna vrednost dobavljenega blaga ali opravljene storitve, izra?unana ob nastanku obveznosti obra?una davka.“

15 ?len 27(3) ZDDS dolo?a:

„[...]

3. Dav?na osnova je enaka tržni vrednosti pri teh transakcijah:

1. transakcije med povezanimi osebami;

[...]

3. neodplažne transakcije v smislu člena 9(2), točka 4.“

16 Člen 130 ZDDS določa:

„1. Če gre za transakcijo, pri kateri je protidajatev (v celoti ali deloma) določena v blagu ali storitvah, se domneva, da gre za dve povezani transakciji, pri čemer se šteje, da je dobavitelj ali ponudnik storitev prodajalec tega, kar daje, in kupec tega, kar prejme.

2. Za nastanek obdavčljivega dogodka za transakcije iz odstavka 1 se uporabljajo splošne določbe tega zakona.

3. Transakcija iz odstavka 1, pri kateri obdavčljivi dogodek nastane prej, se šteje (v celoti ali deloma) kot predplačilo za drugo transakcijo.“

17 V skladu s členom 1, točka 8, dodatnih določb k ZDDS je transakcija „neodplažna“, če se zanjo ne zahteva protidajatev ali če vrednost tistega, kar je bilo dano, večkrat presega vrednost tistega, kar je bilo prejeto.

18 Člen 51 zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Zakon za korporativno in podohodno oblagane) določa:

„1. Neopredmetena osnovna sredstva v davčnem smislu so:

1. pridobljena nedenarna sredstva, ki:

(a) nimajo fizične substance;

(b) se uporabljajo več kot dvanajst mesecev;

(c) imajo omejen čas uporabe;

(d) imajo vrednost, ki je enako visoka ali višja kot najnižja vrednost:

(aa) neopredmetenih osnovnih sredstev, ki je bila določena na podlagi računovodskih metod in metod za ocenjevanje vrednosti, ki jih uporablja davčni zavezanec;

(bb) v višini 700 BGN;

[...]

3. zneski, ki so bili zaračunani v okviru poslovne dejavnosti, pri kateri se je gospodarska korist najetega ali v uporabo prepuščenega osnovnega sredstva povečala; ti zneski v davčnem smislu niso opredmetena osnovna sredstva.

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

19 Družba Serebryannay vek je enoosebna družba z omejeno odgovornostjo, katere lastnik je B. V. Bodzuliak, ki je hkrati njen poslovodja. Iz sodnega registra izhaja, da je družba med drugim registrirana za oddajo nepremičnin, turizem in hotelirstvo.

20 Junija 2009 je B. V. Bodzuliak v svojem imenu kupil stanovanje v apartmajskem hotelu v mestu Varna. V istem mestu je pridobil še eno stanovanje. Ti stanovanji sta prijavljeni kot skupno

premoženje B. V. Bodzuliaka in njegove soproge (v nadaljevanju: lastnika).

21 B. V. Bodzuliak je 8. aprila 2009 v svojem imenu z družbo Serebryannay vek sklenil pogodbi z enako vsebino, v skladu s katerima je tej družbi dodelil „stvarno pravico do uporabe“ njegovih nepremičnin, ki so bile izgrajene do IV gradbene faze, med drugim omenjenih dveh stanovanj, za čas petih let z možnostjo podaljšanja. Predvideno je bilo, da bo družba Serebryannay ti dve stanovanji oddala v najem tretjim osebam.

22 V skladu s tema pogodbama družbi Serebryannay vek v času veljavnosti teh pogodb lastnikoma ni treba plačevati najemnine. Namesto tega se je družba zavezala, da bo v svojem imenu, na svoje stroške in po svoji presoji opravila zaključna gradbena in montažna dela, med drugim nakup in polaganje podov, opremljanje, barvanje in postavitve sanitarne opreme, da bi se pridobilo uporabno dovoljenje za stanovanji in za celo z njihovim izkoriščanjem. Določeno je bilo, da bosta lastnika stanovanji po koncu veljavnosti teh pogodb prevzela skupaj z vso opremo.

23 Davčna uprava je 21. oktobra 2010 opravila nadzor in izdala odmerno odločbo za mesec julij 2010. Štela je, da je družba Serebryannay vek brezplačno opravila storitve v korist lastnikov in da je davčna osnova za to storitev vrednost izdatkov, ki jih je imela ta družba z opravo teh storitev.

24 Družba Serebryannay vek je pri Direktorju zoper to odmerno odločbo vložila pritožbo v upravnem postopku. Z odločbo z dne 10. junija 2011 je Direktor razveljavil to odločbo in zadevo vrnil davčni upravi v ponovno odločanje. V bistvu je menil, da je šlo za menjavo storitev, ker je družba Serebryannay vek stanovanji dobila v najem kot plačilo za storitve zaključnih del in opremljanja teh stanovanj. V zvezi s to razlago je Direktor na podlagi člena 26(7) ZDDS ugotovil, da je davčna osnova storitev izvedbe zaključnih del in opremljanja teh stanovanj tržna cena teh storitev, ki jo je treba ugotoviti v ponovni presoji.

25 Davčna uprava je tako opravila ponovni preizkus in ugotovila, da je šlo za menjavo storitev – to je storitev izvedbe zaključnih del in opremljanja, ki jo je opravila družba Serebryannay vek, in storitve oddaje v najem, ki sta jo opravila lastnika – v smislu člena 130 ZDDS, ker je B. V. Bodzuliak lastnik stanovanj skupaj s svojo ženo, ker je edini lastnik družbe Serebryannay vek in ker ni bila določena nobena najemnina.

26 Davčna uprava je menila, da so bile storitve izvedbe zaključnih del in opremljanja opravljene, ko je hotel, v katerem je prvo stanovanje, ki je omenjeno v točki 20 te sodbe, pridobil uporabno dovoljenje, to je 29. junija 2010. V zvezi z drugim stanovanjem, omenjenim v isti točki, je štelo, da so bile te storitve opravljene na dan izdelave zapisnika o zaključni predaji, to je 30. junija 2010.

27 V zvezi s temi datumi je davčna uprava menila, da bi morala družba Serebryannay vek najkasneje 5. julija 2010 predložiti račun v zvezi z opravljenimi storitvami izvedbe zaključnih del in opremljanja.

28 Ker so bile transakcije opravljene med povezanimi osebami se je štelo, da je davčna osnova za storitve, ki jih je opravila družba Serebryannay vek, tržna cena teh proizvodov in storitev. Celotna vrednost stanovanj je bila na podlagi izvedenskega mnenja ocenjena na 558.000 bolgarskih levov (BGN). Na tej podlagi je davčna uprava 14. decembra 2011 izdala novo odmerno odločbo, v kateri je ugotovila, da mora družba Serebryannay vek za mesec julij 2010 plačati DDV v višini 111.600 BGN, povečan za zamudne obresti v višini 6341,55 BGN.

29 Družba Serebryannay vek je zoper to odločbo vložila pritožbo v upravnem postopku pri Direktorju, ki je z odločbo z dne 12. marca 2012 to pritožbo zavrnil. Družba Serebryannay vek je v zvezi s to odločbo sprožila upravni spor pred predložitvenim sodiščem. V podporo tožbi v

upravnem sporu ta družba navaja, da ni šlo za menjavo storitev, temveč za neodplačno opravljanje storitev v smislu člena 9(2), točka 4, ZDDS. Meni, da bo obdavčljivi dogodek za DDV pri tej storitvi v skladu s členom 25(3), točka 6, ZDDS nastal z dejanskim vračilom izboljšane premoženja ob izteku pogodbe ali ob prenehanju uporabe premoženja.

30 Podredno družba Serebryannay vek navaja, da bi se moral DDV plačati za mesec junij 2010, to je za obdobje, v katerem naj bi bile storitve opravljene, in ne za mesec julij 2010. Ta družba tudi meni, da bi se morala kot davčna osnova upoštevati vrednost tega, kar je bilo prejet, in ne vrednost opravljenih storitev.

31 Poleg tega je po mnenju družbe Serebryannay vek bolgarska zakonodaja v nasprotju s členoma 2(1)(c) in 26 Direktive o DDV, ker se lahko obdavčijo le odplačne transakcije.

32 Predložitveno sodišče meni, da mora za rešitev spora, ki mu je predložen, ugotoviti, ali je šlo za menjavo storitev in, če je to tako, katera so pravila, ki se uporabljajo za določitev davčne osnove dveh zadevnih transakcij. V primeru, da ne gre za menjavo, pa se predložitveno sodišče sprašuje, ali so storitve, ki jih je opravila družba Serebryannay vek, obdavčljiva transakcija in, če je to tako, kdaj nastane obdavčljivi dogodek za DDV za te storitve in kako določiti njihovo davčno osnovo.

33 Predložitveno sodišče meni, da je davčna uprava dejstvo, da sta lastnika stanovanj prepustila v uporabo družbi Serebryannay vek, nepravilno opredelila za najem. Najem je odplačna transakcija, do katere po mnenju tega sodišča v postopku v glavni stvari ni prišlo, ker pogodbe izrecno določajo, da se najemnina ne plačuje. Zato naj bi šlo za neodplačno transakcijo, in sicer posodbeno pogodbo. Če bi storitve, ki jih je opravila družba Serebryannay vek šteli za plačilo najemnine, bi bilo to po mnenju tega sodišča v nasprotju z voljo strank.

34 Predložitveno sodišče, ki meni, da je družba Serebryannay vek pridobila neopredmetena osnovna sredstva v zameno za izdatke, ki jih je imela z izboljšanjem stanovanj, se sprašuje, ali je možno pridobitev teh sredstev šteti kot plačilo za storitve izboljšave. Če je to tako, naj bi šlo po njenem mnenju za odplačno transakcijo, za katero je mogoče nastanek obdavčljivega dogodka in davčno osnovo določiti brez težav. Če to ni tako, naj bi šlo za neodplačno opravljanje storitev, ki naj ga v okoliščinah iz te zadeve ne bi bilo mogoče izenačiti z odplačno transakcijo, ker je bila ta transakcija opravljena z namenom ekonomske dejavnosti družbe Serebryannay vek. Vendar pa predložitveno sodišče dvomi, ali so nacionalne določbe, predvsem v zvezi z obdavčljivostjo, davčno osnovo in nastankom obdavčljivega dogodka za take neodplačne transakcije, v skladu s členi 2(1)(c), 26, 62 in 63 Direktive o DDV.

35 V teh okoliščinah je Administrativen sod Varna prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člen 2(1)(c) Direktive [o DDV] razlagati tako, da se pridobitev neopredmetenih osnovnih sredstev v zameno za prevzem stroškov izboljšanja najetega ali v uporabo prepuščenega premoženja šteje za plačilo za storitev izboljšanja, tudi če lastnik premoženja v skladu s pogodbo ni dolžan plačati ničesar?

2. Ali je nacionalna določba, v skladu s katero je neodplačno opravljanje storitve izboljšanja najetega ali v uporabo prepuščenega premoženja v vsakem primeru obdavčljivo, v nasprotju s členoma 2(1)(c) in 26 Direktive [o DDV]? Ali je za odgovor na to vprašanje v okoliščinah, kakršne so v postopku v glavni stvari, pomembno, da:

– je izvajalec neodplačne storitve uveljavljal pravico do odbitka davka na dodano vrednost v zvezi z blagom in storitvami, ki jih je potrošil za izboljšave, kar mu z odločbo, ki je bila izdana v

postopku davčnega nadzora in je postala pravnomočna, tudi še ni bilo zavrjneno;

– družba v času davčnega nadzora še ni začela opravljati obdavčljivih transakcij z nepremičninami, ker se pogodbe še niso iztekle?

3. Ali je nacionalna določba, v skladu s katero obdavčljivi dogodek za transakcijo ne nastopi z izvršitvijo storitve (v tem primeru z opravljenim izboljšanjem), temveč z dejansko vrnitvijo izboljšane premoženja ob izteku pogodbe ali ob prenehanju uporabe premoženja, v nasprotju s členoma 62 in 63 Direktive [o DDV]?

4. Če je odgovor na prvo in drugo vprašanje nikalen: v skladu s katero določbo naslova VII Direktive [o DDV] se določi davčna osnova za davek na dodano vrednost, če neodplačna transakcija ne spada na področje uporabe člena 26 te direktive?

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

36 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 2(1)(c) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba šteti, da je storitev izvedbe zaključnih del in opremljanja opravljena za plačilo, če se izvajalec te storitve v pogodbi, ki jo je sklenil z lastnikom tega stanovanja, prvič, zaveže, da bo te storitve opravil na svoje stroške, in, drugič, za čas veljavnosti te pogodbe pridobi pravico do razpolaganja s tem stanovanjem za namene svoje ekonomske dejavnosti ne da bi moral plačati najemnino, lastnik pa po koncu te pogodbe prevzame opremljeno stanovanje.

37 V zvezi s tem je treba spomniti, prvič, da je za to, da se neka transakcija opredeli kot transakcija, opravljena za plačilo, potrebna le neposredna zveza med dobavo blaga ali opravljanjem storitev in plačilom, ki ga davčni zavezanec dejansko prejme (glej sodbi z dne 20. januarja 2005 v zadevi Hotel Scandic Gåsabäck, C-412/03, ZOdl., str. I-743, točka 22, in z dne 9. junija 2011 v zadevi Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, ZOdl., str. I-5059, točka 25). Taka neposredna zveza je podana, če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve oziroma storitve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (glej zlasti sodbi z dne 3. septembra 2009 v zadevi RCI Europe, C-37/08, ZOdl., str. I-7533, točka 24, in z dne 3. maja 2012 v zadevi Lebara, C-520/10, točka 27).

38 Drugič, plačilo za dobavo blaga je lahko opravljanje storitev in tako pomeni davčno osnovo v smislu člena 73 Direktive o DDV, če obstaja neposredna zveza med dobavo blaga in opravljanjem storitev in če je vrednost teh storitev mogoče izraziti v denarju (sodba z dne 3. julija 2001 v zadevi Bertelsmann, C-380/99, Recueil, str. I-5163, točka 17 in navedena sodna praksa). Enako velja za primer, ko se oprava storitev menja za opravo drugih storitev, pri čemer morata biti izpolnjena ista pogoja.

39 Tretjič, pri menjalnih pogodbah, pri katerih je plačilo *per definitionem* v naravi, in pri transakcijah, pri katerih je plačilo opravljeno v denarju, gre z ekonomskega in poslovnega vidika za enaka položaja (glej v tem smislu sodbi z dne 3. julija 1997 v zadevi Goldsmiths, C-330/95, ZOdl., str. I-3801, točke od 23 do 25, in z dne 19. decembra 2012 v zadevi Orfey, C-549/11, točka 35).

40 Iz tega izhaja, da kadar se izvajalec storitev izvedbe zaključnih del in opremljanja na podlagi pogodbe, ki jo je sklenil z lastnikom stanovanja, prvič, zaveže, da bo te storitve opravil na svoje stroške, in, drugič, za čas veljavnosti te pogodbe pridobi pravico do razpolaganja s tem

stanovanjem za namene svoje ekonomske dejavnosti, ne da bi moral plačati najemnino, lastnik pa po koncu te pogodbe prevzame opremljeno stanovanje, te storitve izvedbe zaključnih del in opremljanja spadajo v kategorijo storitev, ki se opravljajo za plačilo v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV. Obstaja namreč neposredna zveza med to storitvijo in plačilom, ki ga je izvajalec te storitve dejansko prejel, to je pravico do razpolaganja s stanovanjem za namen svoje ekonomske dejavnosti za čas veljavnosti pogodbe.

41 Okoliščina, da bo imel lastnik stanovanja koristi od storitev šele po izteku pogodbe v zvezi s tem ničesar ne spremeni, ker se stranki take obojestransko zavezuje pogodbe z njeno sklenitvijo vzajemno zavežeta, da bosta opravili enakovredni storitvi (glej po analogiji sodbo z dne 21. marca 2002 v zadevi Kennemer Golf, C-174/00, Recueil, str. I-3293, točka 40, in zgoraj navedeno sodbo RCI Europe, točki 31 in 33).

42 Glede na navedeno je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 2(1)(c) Direktive o DDV razlagati tako, da je treba šteti, da so storitve izvedbe zaključnih del in opremljanja stanovanja opravljene za plačilo, če se izvajalec teh storitev v pogodbi, ki jo je sklenil z lastnikom tega stanovanja, prvič, zaveže, da bo te storitve opravil na svoje stroške, in, drugič, za čas veljavnosti te pogodbe pridobi pravico do razpolaganja s tem stanovanjem za namene svoje ekonomske dejavnosti, ne da bi moral plačati najemnino, lastnik pa po koncu te pogodbe prevzame opremljeno stanovanje.

Drugo, tretje in četrto vprašanje

43 Iz besedila drugega, tretjega in četrtega vprašanja je razvidno, da so bila postavljena le za primer, da bi iz odgovora na prvo vprašanje izhajalo, da storitve, kakršne so opisane v prvem vprašanju, ne spadajo v kategorijo storitev, ki se opravijo za plačilo, v smislu člena 2(1)(c) Direktive o DDV.

44 Ob upoštevanju navedenega na drugo, tretje in četrto vprašanje ni treba odgovoriti.

Stroški

45 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Člen 2(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je treba šteti, da so storitve izvedbe zaključnih del in opremljanja stanovanja opravljene za plačilo, če se izvajalec teh storitev v pogodbi, ki jo je sklenil z lastnikom tega stanovanja, prvič, zaveže, da bo te storitve opravil na svoje stroške, in, drugič, za čas veljavnosti te pogodbe pridobi pravico do razpolaganja s tem stanovanjem za namene svoje ekonomske dejavnosti, ne da bi moral plačati najemnino, lastnik pa po koncu te pogodbe prevzame opremljeno stanovanje.

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarščina.