



## Sbírka soudních rozhodnutí

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. června 2012, v řízení

### **Serebrjannij vek EOOD**

proti

**Direktor na Direkcia „Obžalvane i upravljenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie  
na Nacionalnata Agencija za prichodite,**

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení E. Jarašiūnas (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 věc bez  
stanoviska,

vydává tento

\* Jednací jazyk: bulharština.

## 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 (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Serebrjannij vek EOOD (dále jen „Serebrjannij vek“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i upravlenie na izpalnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (ředitel ředitelství „Odvolací a exekuční agenda“ ve Varně, při ústřední správě Národní agentury pro příjmy, dále jen „Direktor“) ve věci opravného daňového výměru, jímž byla společnost Serebrjannij vek uložena povinnost zaplatit daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za červenec 2010.

### Právní rámec

#### *Unijní právo*

- 3 Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH zní:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

- c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková,

[...]“

- 4 Článek 26 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Za poskytnutí služby za úplatu se považují tato plnění:

použití zboží, které tvoří součást obchodního majetku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání, pokud je daň z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;

bezúplatné poskytnutí služby osobou povinnou k dani pro její soukromou potřebu nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání.“

- 5 Článek 62 uvedené směrnice zní:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

„uskutečněním zdanitelného plnění“ situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti;

„daňovou povinností“ povinnost odvést daň, jejíž splnění může správce daně podle zákona od určitého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést daň bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.“

- 6 Článek 63 směrnice o DPH stanoví, že „[z]danitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby“.

- 7 Článek 65 téže směrnice stanoví, že „[m]á-li být platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby“.
- 8 Článek 73 směrnice o DPH stanoví:  
„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člancích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“
- 9 Článek 75 směrnice o DPH stanoví:  
„Při poskytnutí služby spočívajícím v použití zboží, které tvoří součást obchodního majetku, pro soukromou potřebu nebo při bezúplatném poskytnutí služby uvedeném v článku 26 je základem daně výše celkových nákladů osoby povinné k dani na toto poskytnutí služby.“
- 10 Článek 80 odst. 1 této směrnice stanoví, že za účelem zabránění daňovým únikům nebo vyhýbání se daňovým povinnostem mohou členské státy přijmout opatření, aby při dodání zboží nebo poskytnutí služby osobě, s níž má osoba povinná k dani rodinné nebo jiné úzké osobní vazby, organizační vazby a vlastnické, členské, finanční nebo právní vazby, jak je vymezují členské státy, byla základem daně obvyklá cena.

#### *Bulharské právo*

- 11 Článek 2 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (Zakon za danak varchu dobavenata stojnost, DV č. 63 ze dne 4. srpna 2006) ve znění použitelném na věc v původním řízení (dále jen „ZDDS“) stanoví, že předmětem DPH je každé poskytnutí služby za úplatu.
- 12 Článek 9 ZDDS stanoví:  
„1) Poskytnutím služby je každá provedená služba.  
2) Za poskytnutí služby se považuje rovněž:  
[...]  
4. poskytnutí služby držitelem nebo uživatelem za účelem opravy nebo zvelebení pronajatého nebo k užívání přenechaného majetku.  
3) Za poskytnutí služby za úplatu je považováno také:  
1. poskytnutí služby pro soukromou potřebu fyzické osoby povinné k dani, vlastníka, zaměstnanců nebo třetích osob, pokud je při jejím poskytování využíván předmět, při jehož výrobě, dovozu nebo pořízení byl zcela nebo částečně uplatněn odpočet daně na vstupu;  
2. bezúplatné poskytnutí služby pro soukromou potřebu fyzické osoby povinné k dani, vlastníka, zaměstnanců nebo třetích osob.  
4) Odstavec 3 se nepoužije na:  
[...]

2. bezúplatné poskytnutí služby držitelem nebo uživatelem spočívající v opravě majetku pronajatého nebo přenechaného k užívání v případech, ve kterých byl majetek pronajat nebo dán k dispozici držiteli nebo uživateli a majetek byl skutečně po dobu alespoň tří let nepřetržitě užíván;
3. bezúplatné poskytnutí služby koncesionářem za účelem zvelebení majetku daného k dispozici, představuje-li podle koncesní smlouvy podmínku nebo závazek;

[...]“

13 Článek 25 ZDDS zní:

„1) ‚Uskutečněním zdanitelného 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 uskutečněno:

[...]

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 čl. 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 Článek 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 levo 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 Článek 27 odst. 3 ZDDS stanoví:

„[...]

3) Tržní cena je základem daně u následujících plnění:

1. plnění mezi propojenými osobami;

[...]

3. bezúplatné plnění ve smyslu čl. 9 odst. 2 bodu 4.“

16 Článek 130 ZDDS zní:

„1) Plnění, u kterého je protiplnění (zcela nebo zčásti) stanoveno ve zboží nebo službách, se považuje za dvě plnění, která jsou ve vztahu vzájemnosti, přičemž každý z dodavatelů nebo poskytovatelů je považován za prodávajícího toho, co poskytuje, a kupující toho, co obdrží.

2) Zdanitelné plnění se v případě plnění podle odstavce 1 uskuteční podle obecných ustanovení zákona.

3) Plnění podle odstavce 1, v jehož případě dochází k uskutečnění zdanitelného plnění dříve, se považuje za zálohovou platbu (v plné nebo částečné výši) na druhé plnění.“

17 Odstavec 1 bod 8 dodatkových ustanovení k ZDDS stanoví, že plnění je „bezúplatné“ tehdy, pokud za něj není poskytnuto žádné protiplnění nebo pokud jeho hodnota mnohonásobně převyšuje hodnotu protiplnění.

18 Zákon o korporační dani a dani z příjmů (Zakon za korporativnoto i podohodno oblagane) v článku 51 stanoví:

„1) Zdanitelným nehmotným investičním majetkem jsou:

1. získané prostředky nepeněžní povahy, které

a) nemají žádnou fyzickou podstatu;

b) jsou používány po období delší než 12 měsíců;

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 účetních postupů osoby povinné k dani;

bb) 700 BGN;

[...]

3. částky vyfakturované za hospodářská plnění, která vedou ke zvýšení hospodářského užitku majetku, který je pronajat nebo dán k dispozici uživateli; tyto částky nejsou pro daňové účely hmotným investičním majetkem.

[...]“

## Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 19 Serebrjannij vek je společností s ručením omezeným založenou podle bulharského práva, jejímž jediným společníkem a jednatelem je pan Bodzuliak. Podle obchodního rejstříku je předmětem podnikání této společnosti zejména pronájem nemovitostí, služby cestovního ruchu a hotelové služby.
- 20 V červnu 2009 koupil pan Bodzuliak pro vlastní potřebu apartmán v apartmánovém hotelu nacházejícím se ve Varně. V tomtéž městě nabyt rovněž 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 „věcné 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 vlastníkům 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 vlastníkům 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 spočívající v jejich rekonstrukci a zařízení. S ohledem na tento výklad měl Direktor na základě čl. 26 odst. 7 ZDSD za to, že u služby spočívající v rekonstrukci a zařízení uvedených apartmánů je základem daně tržní cena těchto služeb, která měla být určena během další kontroly.
- 25 Daňová správa tedy provedla druhou kontrolu a shledala, že došlo k výměně plnění, a sice služby spočívající v rekonstrukci a zařízení poskytnuté společností Serebrjannij vek za službu spočívající v pronájmu poskytnutou vlastníky, ve smyslu článku 130 ZDSD, 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, k němuž bylo vydáno kolaudační rozhodnutí pro hotel, v němž se nachází první apartmán uvedený v bodě 20 tohoto rozsudku, a sice 29. červen 2010, je datem, k němuž byla poskytnuta služba spočívající v rekonstrukci a zařízení apartmánů. Pokud jde o druhý apartmán uvedený v tomtéž bodě 20, bylo za datum poskytnutí uvedené služby považováno datum, k němuž byl podepsán závěrečný protokol o předání, a sice 30. červen 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 spočívající 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 výměně plnění, nýbrž že poskytla bezúplatnou službu ve smyslu čl. 9 odst. 2 bodu 4 ZDDS. Má za to, že podle čl. 25 odst. 3 bodu 6 ZDDS vzniká povinnost k DPH v souvislosti s tímto plněním okamžikem skutečného vrácení majetku po jeho zvelebení při skončení smlouvy nebo ukončení užívání majetku.
- 30 Podpůrně Serebrjannij vek tvrdí, že DPH měla být vybrána za červen 2010, tj. za období, o němž se má za to, že v něm byla dotčená služba poskytnuta, a nikoliv za červenec 2010. Tato společnost má rovněž za to, že základem daně měla být hodnota přijaté služby, a nikoliv hodnota poskytnuté služby.
- 31 Podle Serebrjannij vek jsou navíc bulharské právní předpisy neslučitelné s čl. 2 odst. 1 písm. c) a článkem 26 směrnice o DPH, jelikož předmětem daně mohou být jen plnění za úplatu.
- 32 Předkládající soud má za to, že k vyřešení sporu, který mu byl předložen, musí určit, zda došlo k výměně poskytnutí služeb, a pokud ano, jaká pravidla se použijí k určení základu daně 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 případě uvedené služby uskutečněno a jak u něj určit základ daně.
- 33 Předkládající soud má za to, že daňová správa nesprávně kvalifikovala skutečnost, že vlastníci poskytli dotčené apartmány k dispozici společnosti Serebrjannij vek, jako pronájem. Podle předkládajícího soudu je pronájem plněním za úplatu, čemuž tak ve věci v původním řízení není, neboť dotčené smlouvy výslovně stanoví, že nebude hrazeno žádné nájemné. Má tudíž za to, že se jedná o bezúplatné plnění spočívající ve výpůjčce pro účely užívání. Podle tohoto soudu je závěr, že služba poskytnutá společností Serebrjannij vek je rovnocenná úhradě nájemného, v rozporu s vůlí smluvních stran.
- 34 Předkládající soud, který má za to, že Serebrjannij vek nabyla nehmotný investiční majetek za protiplnění spočívající v převzetí výdajů na zvelebení dotčených apartmánů, si klade otázku, zda může být nabytí takového majetku považováno za platbu za službu zvelebení. V případě kladné odpovědi by se podle tohoto soudu jednalo o plnění za úplatu, u něhož by určení okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění a základu daně pro účely DPH nečinilo obtíže. V případě záporné odpovědi by se podle téhož soudu jednalo o bezúplatné poskytnutí služby, které za okolností projednávaného případu nelze stavět na roveň plnění za úplatu, neboť toto plnění bylo uskutečněno pro účely podnikatelské činnosti společnosti Serebrjannij vek. Předkládající soud má nicméně pochybnosti o slučitelnosti vnitrostátních ustanovení týkajících se zejména zdanitelnosti takových bezúplatných plnění, jejich daňového základu a okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění s čl. 2 odst. 1 písm. c) a články 26, 62 a 63 směrnice o DPH.
- 35 Za těchto podmínek se Administrativen sad Varna rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Lze ustanovení čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice [o DPH] vykládat v tom smyslu, že nabytí nehmotného investičního majetku za protiplnění spočívající v převzetí výdajů na zvelebení pronajatého nebo k užívání přenechaného majetku představuje platbu za službu zvelebení i v případě, že vlastník majetku není podle smlouvy povinen zaplatit žádnou odměnu?

- 2) Brání ustanovení čl. 2 odst. 1 písm. c) a článku 26 směrnice [o DPH] vnitrostátnímu ustanovení, podle něhož bezúplatné poskytnutí služby, která spočívá ve zvelebení pronajatého nebo k užívání přenechaného majetku, se ve všech případech považuje za zdanitelné plnění? Je pro zodpovězení druhé otázky za okolností, jako jsou okolnosti původního řízení, relevantní, že
- poskytovatel bezúplatné služby uplatnil nárok na odpočet 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 působnosti článku 26 této směrnice?“

### K předběžným 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 či 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, *Campsia 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 Zadržet, 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 posledně 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, směnné smlouvy, 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 převezme po skončení platnosti uvedené smlouvy zařízení 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 obdrženým 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 obdobně 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 převezme po skončení platnosti uvedené smlouvy zařízení 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 původního 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 přidané 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 převezme po skončení platnosti uvedené smlouvy zařízený apartmán.**

Podpisy.