



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 26. septembra 2013\*

„DPH — Smernica 2006/112/ES — Článok 2 ods. 1 písm. c) a články 26, 62 a 63 — Zdaniteľné 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 nehnuteľností tretím osobám výmenou za služby spočívajúce vo zveľadení a v zariadení týchto nehnuteľností touto spoločnosťou“

Vo veci C-283/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen sád Varna (Bulharsko) z 29. mája 2012 a doručený Súdnemu dvoru 6. júna 2012, ktorý súvisí s konaním:

### **Serebriannäj vek EOOD**

proti

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

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

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

generálny advokát: Y. Bot,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom 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 zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

\* Jazyk konania: bulharčina.

## Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 2 ods. 1 písm. c) a článkov 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, ďalej len „smernica o DPH“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Serebriannāj vek EOOD (ďalej len „Serebriannāj vek“) a Direktor na Direkcijia „Obžalvane i upravlenie na izpālnenieto“ – Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalna agencija za prichodite (riaditeľ Riaditeľstva „Opravné prostriedky a správa výkonu rozhodnutí“ vo Varne pri Ústrednej správe Národnej agentúry pre verejné príjmy, ďalej len „Direktor“) vo veci opravného daňového výmeru, ktorým sa spoločnosti Serebriannāj vek nariaďuje zaplatenie dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za júl 2010.

### Právny rámec

#### *Právo Únie*

- 3 Podľa článku 2 ods. 1 smernice o DPH:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

...

- c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...“

- 4 Článok 26 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Za poskytovanie služieb za protihodnotu sa považujú tieto transakcie:

- a) použitie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, na súkromnú spotrebu tejto zdaniteľnej osoby alebo na súkromnú spotrebu jej zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania, ak je DPH za príslušný tovar úplne alebo čiastočne odpočítateľná;
- b) poskytovanie služieb, ktoré bezodplatne uskutočňuje zdaniteľná osoba na svoju osobnú spotrebu alebo na osobnú spotrebu svojich zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania.“

- 5 Podľa článku 62 uvedenej smernice:

„Na účely tejto smernice:

1. „zdaniteľná udalosť“ je udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné pre vznik daňovej povinnosti;
2. „daňová povinnosť“ vzniká, keď sa správca dane stane v danom momente oprávneným podľa zákona požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnuc od toho, že čas platby sa môže odložiť.“

- 6 Článok 63 smernice o DPH stanovuje, že „zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím“.
- 7 Podľa článku 65 tej istej smernice „ak má k platbe na účet dôjsť pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, daňová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby“.
- 8 Článok 73 smernice o DPH stanovuje:  
„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany [od nadobúdateľa, príjemcu alebo tretej osoby – *neoficiálny preklad*] vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“
- 9 Článok 75 smernice o DPH stanovuje:  
„Ak v prípade poskytovania služieb v zmysle článku 26 je tovar, ktorý je súčasťou majetku podniku, použitý na súkromné účely, alebo sú služby poskytované bezodplatne, základ dane tvorí výška nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou v súvislosti s poskytovaním týchto služieb.“
- 10 Článok 80 ods. 1 tejto smernice stanovuje, že s cieľom zabrániť daňovým únikom alebo vyhýbaniu sa dani môžu členské štáty v prípadoch, ktoré vymenúva, prijať opatrenia, že pokiaľ ide o dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktorých súčasťou sú rodinné alebo iné úzke osobné prepojenia, riadiace, vlastnícke, členské, finančné alebo právne prepojenia, ako sú definované daným členským štátom, základom dane bude trhovú hodnotu transakcie v prípadoch, ktoré uvádza.

#### *Bulharské právo*

- 11 § 2 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty (Zakon za danak varchu dobavenata stojnost, DV č. 63 zo 4. augusta 2006), v znení uplatniteľnom na konanie vo veci samej (ďalej 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 držiteľa alebo užívateľa na účely opravy alebo zveladenia majetku, ktorý bol prenajatý alebo prenechaný na používanie.  
3. Poskytovaniu služieb za protihodnotu zodpovedá:  
(1) poskytovanie služieb pre osobnú potrebu zdaniteľnej fyzickej osoby, vlastníka, zamestnancov alebo tretích osôb, pokiaľ sa pri poskytnutí používa tovar, pri ktorého výrobe, dovoze alebo nadobudnutí bol vykonaný úplný alebo čiastočný odpočet dane na vstupe;  
(2) poskytovanie služieb bez protiplnenia pre osobnú potrebu zdaniteľnej fyzickej osoby, vlastníka, zamestnancov alebo tretích osôb.“

4. Odsek 3 sa neuplatňuje, ak ide o:

...

(2) bezodplatné poskytnutie služieb zo strany držiteľa alebo užívateľa spočívajúce v oprave majetku, ktorý bol prenajatý alebo prenechaný na užívanie, v prípadoch, keď bol majetok držiteľovi alebo užívateľovi prenajatý alebo prenechaný na užívanie a skutočne 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 cena:

(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, niekoľkonásobne 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 účtovnej 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 Serebriannāj 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 (ďalej len „vlastníci“).
- 21 Dňa 8. apríla 2009 pán Bodzuliak uzavrel vo svojom mene dve totožné zmluvy so spoločnosťou Serebriannāj 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 Serebriannāj vek môže dať uvedené byty do podnájmu tretím osobám.
- 22 Na základe týchto zmlúv nemá počas doby ich platnosti Serebriannāj 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 Serebriannāj 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 Serebriannāj 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 Serebriannāj 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 Serebriannāj vek, a služieb spočívajúcich v prenájme, ktoré poskytli vlastníci, keďže pán Bodzuliak má predmetné byty v spoluvlastníctve so svojou manželkou, je jediným spoločníkom spoločnosti Serebriannāj vek a nebolo dohodnuté nijaké nájomné.



- 26 Daňový úrad usúdil, že 29. jún 2010 je dňom 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 Serebriannāj 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 Serebriannāj vek mala byť trhovú cenu uvedených tovarov a služieb. Celková hodnota oboch predmetných bytov bola počas znaleckého posudku stanovená na 558 000 bulharských leva (BGN). Na tomto základe daňový úrad vystavil 14. decembra 2011 nový opravný daňový výmer, v ktorom sa konštatovalo, že Serebriannāj 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 Serebriannāj vek podala proti tomuto výmeru správny opravný prostriedok Direktorovi, ktorý rozhodnutím z 12. marca 2012 tento správny opravný prostriedok zamietol. Serebriannāj 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 zveladenom stave pri ukončení zmluvy alebo zastavení užívania majetku.
- 30 Serebriannāj 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 Serebriannāj 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 daňového základu v prípade oboch plnení. Pokiaľ naopak o výmene nejde, vnútroštátny súd sa pýta, či služby, ktoré poskytla Serebriannāj 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 daňový úrad kvalifikoval právny vzťah medzi spoločnosťou Serebriannāj 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 spočívajúce vo výpožičke. Ak by sa služby poskytované spoločnosťou Serebriannāj 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 Serebriannāj vek nadobudla dlhodobý nehmotný majetok za prevzatie výdavkov na zveladenie predmetných bytov, sa pýta, či nadobudnutie takéhoto majetku možno považovať za zaplatenie služieb spočívajúcich vo zveladení. 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 Serebriannāj 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 Administrativen sād 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 zveľadenie majetku, ktorý je prenajatý alebo prenechaný na užívanie, predstavuje platbu za službu spočívajúcu vo zveľadení, aj pokiaľ vlastník majetku nie je na základe zmluvy povinný zaplatiť nijakú odmenu?
2. Bráni článok 2 ods. 1 písm. c) a článok 26 smernice [o DPH] takému vnútroštátnemu ustanoveniu, podľa ktorého sa bezodplatné poskytnutie služieb spočívajúcich vo zveľadení prenajatého majetku alebo majetku prenechaného na užívanie považuje vo všetkých prípadoch za zdaniteľné? Je z hľadiska odpovede na túto otázku za takých okolností, o aké ide v konaní vo veci samej, relevantné, že:
  - poskytovateľ bezodplatnej služby uplatnil právo na odpočítanie DPH z tovaru alebo služieb, ktoré boli použité na zveľadenie, čo mu nebolo odoprené ani účinným opravným daňovým výmerom, a:
  - spoločnosť v čase daňovej kontroly ešte prostredníctvom nehnuteľného majetku nezačala vykonávať zdaniteľné plnenia, pričom platnosť zmlúv ešte neuplynula?
3. Bránia články 62 a 63 smernice [o DPH] takému vnútroštátnemu ustanoveniu, podľa ktorého zdaniteľné plnenie nevzniká v čase poskytnutia služby (v konkrétnom prípade zveľadenia), ale v čase skutočného vrátenia majetku vo zveľadenom stave pri ukončení zmluvy alebo zastavení užívania?
4. V prípade zápornej odpovede na prvú a druhú prejudiciálnu otázku, podľa ktorého ustanovenia hlavy VII smernice [o DPH] sa má stanoviť základ DPH, ak bezodplatné plnenie nespadá do pôsobnosti článku 26 tejto smernice?“

## O prejudiciálnych otázkach

### *O prvej otázke*

36 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa článok 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie služieb spočívajúcich 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 zaviazal, že tieto služby poskytne na svoje náklady, a na druhej strane získal 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.

37 V tomto ohľade treba po prvé pripomenúť, že možnosť kvalifikovať určité plnenie ako plnenie za protihodnotu predpokladá len existenciu priamej súvislosti medzi dodaním tovarov či poskytnutím služieb a protihodnotou, ktorú zdaniteľná osoba skutočne 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 spojitosť je preukázaná vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k výmene vzájomných



plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú 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 druhej protihodnota za dodanie tovaru môže spočívať v poskytovaní služieb a na základe toho môže predstavovať základ dane v zmysle článku 73 smernice o DPH, avšak len pod podmienkou, že existuje priama súvislosť medzi dodaním tovaru a poskytovaním služieb a že poskytovanie služieb možno vyjadriť 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 určitých 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 Bãlgarija, C-549/11, bod 35).
- 40 Z toho vyplýva, že pokiaľ sa na základe zmluvy uzavretej s majiteľom bytu poskytovateľ služieb spočívajúcich v oprave a v zariadení tohto bytu na jednej strane zaviazal, že tieto služby poskytne na svoje náklady, a na druhej strane získal 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 spočívajúcich 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 zaň poskytovateľ 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 zaviazali, 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 spočívajúcich 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 zaviazal, že tieto služby poskytne na svoje náklady, a na druhej strane získal 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 spočívajúcich 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 zaviazal, že tieto služby poskytne na svoje náklady, a na druhej strane získal 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