



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (όγδοο τμήμα)

της 26ης Σεπτεμβρίου 2013 *

«ΦΠΑ — Οδηγία 2006/112/EK — Άρθρα 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', 26, 62 και 63 — Γενεσιουργός αιτία — Αμοιβαίως οφειλόμενες παροχές — Πράξεις εξ επαχθούς αιτίας — Βάση επιβολής του φόρου στην περίπτωση που η αντιπαροχή συνίσταται σε υπηρεσίες — Χορήγηση από ένα φυσικό πρόσωπο σε μια εταιρία του δικαιώματος χρήσης και εκμίσθωσης σε τρίτους ορισμένων ακινήτων σε αντάλλαγμα των υπηρεσιών ανακαίνισης και εξοπλισμού των ακινήτων αυτών τις οποίες παρέσχε η εν λόγω εταιρία»

Στην υπόθεση C-283/12,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής απόφασης δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Administrativen sad Varna (Βουλγαρία) με απόφαση της 29ης Μαΐου 2012, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 6 Ιουνίου 2012, στο πλαίσιο της δίκης

Serebryannay vek EOOD

κατά

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlentie na izpalnenieto» –Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalna agentsia za prihodite,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (όγδοο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Jarašiūnas (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. Toader και C.G. Fernlund, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot

γραμματέας: A. Calot Escobar

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

— η Βουλγαρική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την E. Petranova και τον Y. Atanasov,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την C. Soulay και τον R. Lyal,

κατόπιν της απόφασης που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

* Γλώσσα διαδικασίας: η βουλγαρική.

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία των άρθρων 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', 26, 62 και 63 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1, στο εξής: οδηγία ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Serebryannay vek EOOD (στο εξής: Serebryannay vek) και του Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (διευθυντή της διεύθυνσης «Αναγκαστική εκτέλεση: διενέργεια και ένδικες διαφορές» της Κεντρικής Διοίκησης της Εθνικής Υπηρεσίας Δημόσιων Εσόδων στη Βάρνα, στο εξής: Direktor), η οποία έχει ως αντικείμενο τη διορθωτική πράξη επιβολής φόρου με την οποία η Serebryannay vek καλείται να καταβάλει φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) για τον Ιούλιο του 2010.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

- 3 Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ:

«Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι ακόλουθες πράξεις:

[...]

- γ) οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο έδαφος ενός κράτους μέλους από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή,

[...]».

- 4 Το άρθρο 26, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής ορίζει τα εξής:

«Εξομοιώνονται με παροχές υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας οι ακόλουθες πράξεις:

- α) η χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο ανήκει στην επιχείρηση, για τις ίδιες ανάγκες του υποκείμενου στον φόρο ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, εφόσον το αγαθό αυτό δημιούργησε δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ,
- β) η χωρίς αντάλλαγμα παροχή υπηρεσιών από τον υποκείμενο στον φόρο για ίδιες ανάγκες αυτού ή του προσωπικού του ή, γενικότερα, για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του.»

- 5 Το άρθρο 62 της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής:

«Νοούνται ως:

- 1) “γενεσιουργός αιτία του φόρου” το γεγονός με το οποίο δημιουργούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις οι οποίες είναι αναγκαίες για να καταστεί απαιτητός ο φόρος,
- 2) “απαιτητό του φόρου” το παρεχόμενο από τον νόμο δικαίωμα του Δημοσίου, από ένα δεδομένο χρονικό σημείο, να απαιτεί την καταβολή του φόρου από τον υπόχρεο, έστω και αν η καταβολή αυτή μπορεί να ανασταλεί.»

- 6 Το άρθρο 63 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει ότι «η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών».
- 7 Κατά το άρθρο 65 της ίδιας αυτής οδηγίας, «σε περίπτωση προκαταβολών πριν από την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο της εισπραξης, μέχρι του ορίου του εισπραχθέντος ποσού».
- 8 Το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ προβλέπει τα εξής:
- «Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών.»
- 9 Το άρθρο 75 της οδηγίας ΦΠΑ ορίζει τα εξής:
- «Για τις παροχές υπηρεσιών που συνίστανται σε χρησιμοποίηση αγαθού, το οποίο κατέχει η επιχείρηση για ίδιες ανάγκες, και για παροχές υπηρεσιών δωρεάν, οι οποίες περιλαμβάνονται στο άρθρο 26, η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στο ποσό των εξόδων που έχουν αναληφθεί από τον υποκείμενο στον φόρο για την εκτέλεση της παροχής υπηρεσιών.»
- 10 Το άρθρο 80, παράγραφος 1, της οδηγίας αυτής προβλέπει ότι, για την πρόληψη της φοροδιαφυγής ή της φοροαποφυγής, τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν μέτρα ώστε, όσον αφορά την παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών προς πρόσωπα με τα οποία υφίστανται οικογενειακοί ή άλλοι στενοί προσωπικοί δεσμοί, διαχειριστικοί, ιδιοκτησιακοί, οικονομικοί ή νομικοί δεσμοί ή δεσμοί που πηγάζουν από την ιδιότητα του μέλους, όπως καθορίζονται από το κράτος μέλος, η βάση επιβολής του φόρου να συνίσταται στην κανονική αξία στις περιπτώσεις που απαριθμούνται στην εν λόγω διάταξη.

Το βουλγαρικό δίκαιο

- 11 Το άρθρο 2, παράγραφος 1, του βουλγαρικού νόμου για τον φόρο προστιθέμενης αξίας (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV αριθ. 63, της 4ης Αυγούστου 2006), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο για την υπόθεση της κύριας δίκης χρόνο (στο εξής: ZDDS), προβλέπει ότι στον ΦΠΑ υπόκειται κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας.
- 12 Το άρθρο 9 του ZDDS ορίζει τα εξής:
- «1) Ως παροχή υπηρεσιών νοείται το γεγονός ότι ένα πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες σε άλλο.
- 2) Ως παροχή υπηρεσιών νοείται επίσης:
- [...]
4. η υπηρεσία επισκευής ή βελτιωτικής παρέμβασης που παρέχεται από τον κάτοχο ή τον χρήστη περιουσιακού αγαθού το οποίο έχει εκμισθωθεί ή του οποίου η χρήση έχει παραχωρηθεί στον κάτοχο ή στον χρήστη αυτό.

3) Ως παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας νοούνται επίσης:

1. η παροχή υπηρεσίας για τις ιδιωτικές ανάγκες του φυσικού προσώπου που υπόκειται στον φόρο, του κυρίου, των εργαζομένων ή τρίτων, υπό την προϋπόθεση ότι για την παροχή της υπηρεσίας αυτής χρησιμοποιήθηκε αγαθό κατά την κατασκευή, την εισαγωγή ή την απόκτηση του οποίου ασκήθηκε εν όλω ή εν μέρει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών,
2. η χωρίς αντάλλαγμα παροχή υπηρεσίας για τις ιδιωτικές ανάγκες του φυσικού προσώπου που υπόκειται στον φόρο, του κυρίου, των εργαζομένων ή τρίτων.

4) Η παράγραφος 3 δεν εφαρμόζεται:

[...]

2. στην υπηρεσία επισκευής που παρέχεται χωρίς αντάλλαγμα από τον κάτοχο ή τον χρήστη μισθωμένου ή παραχωρηθέντος περιουσιακού αγαθού στις περιπτώσεις στις οποίες το περιουσιακό αγαθό έχει εκμισθωθεί στον κάτοχο ή στον χρήστη ή έχει παραχωρηθεί η χρήση του στον κάτοχο ή στον χρήστη αυτό και το αγαθό έχει πράγματι χρησιμοποιηθεί αδιαλείπτως επί τρία τουλάχιστον έτη,
3. στην υπηρεσία βελτιωτικής παρέμβασης που παρέχεται χωρίς αντάλλαγμα από τον παραχωρησιούχο στον οποίο έχει παραχωρηθεί η χρήση περιουσιακού αγαθού, αν αυτό αποτελεί, σύμφωνα με τη σύμβαση παραχώρησης, προϋπόθεση και/ή υποχρέωση,

[...]».

13 Κατά το άρθρο 25 του ZDDS:

«1) Ως γενεσιουργός αιτία του φόρου κατά την έννοια του παρόντος νόμου θεωρείται η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών στην οποία προβαίνουν οι υποκείμενοι στον φόρο βάσει του παρόντος νόμου [...]

2) Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται κατά την ημερομηνία της μεταβίβασης της κυριότητας του αγαθού ή της παροχής της υπηρεσίας.

3) Πέραν των περιπτώσεων της παραγράφου 2, η γενεσιουργός αιτία επέρχεται:

[...]

6. κατά το χρονικό σημείο της απόδοσης του περιουσιακού αγαθού, κατόπιν της επισκευής ή της βελτιωτικής παρέμβασης, αφού έχει λήξει η ισχύς της σύμβασης ή έχει παύσει η χρησιμοποίηση του αγαθού, εφόσον ο κάτοχος ή χρήστης έχει παράσχει, χωρίς αντάλλαγμα, υπηρεσία επισκευής περιουσιακού αγαθού ή βελτιωτικής παρέμβασης σε περιουσιακό αγαθό, το οποίο έχει εκμισθωθεί ή του οποίου η χρήση έχει παραχωρηθεί στον κάτοχο ή στον χρήστη αυτό, και εφόσον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 9, παράγραφος 4, σημεία 2 και 3.

[...]

6) Κατά το χρονικό σημείο της επέλευσης της γενεσιουργού αιτίας σύμφωνα με τις παραγράφους 2, 3 και 4:

1. καθίσταται απαιτητός ο φόρος κατά τον παρόντα νόμο για τις φορολογούμενες πράξεις και γεννάται η υποχρέωση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου να υπολογίσει τον φόρο.

[...]»

- 14 Το άρθρο 26 του ZDDS ορίζει τα εξής:

«[...]

2) Η βάση επιβολής του φόρου αποτελείται από οτιδήποτε περιλαμβάνεται στο τίμημα το οποίο έχει λάβει ο παραδίδων το αγαθό ή ο πάροχος της υπηρεσίας από τον αποκτώντα το αγαθό ή τον αποδέκτη της υπηρεσίας ή από τρίτο πρόσωπο σε σχέση με τη συναλλαγή ή στο τίμημα που οφείλεται σε αυτόν από τον αποκτώντα το αγαθό ή τον αποδέκτη της υπηρεσίας και εκφράζεται σε λεβ ή τις υποδιαίρεσεις του (stotinki), μη συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ. Δεν περιλαμβάνονται στο τίμημα οι τόκοι και τα ποσά που καταβάλλονται βάσει συμβατικών ποινικών ρητρών και έχουν χαρακτήρα αποζημίωσης.

[...]

7) Εάν η αντιπαροχή ορίζεται εν όλω ή εν μέρει σε αγαθά ή υπηρεσίες (η πληρωμή δηλαδή συνίσταται εν όλω ή εν μέρει σε αγαθά ή υπηρεσίες), η βάση επιβολής του φόρου είναι η κανονική αξία του παραδιδόμενου αγαθού ή της παρεχόμενης υπηρεσίας, υπολογιζόμενη κατά τον χρόνο κατά τον οποίον κατέστη απαιτητός ο φόρος.»

- 15 Το άρθρο 27, παράγραφος 3, του ZDDS προβλέπει τα εξής:

«[...]

3) Στις ακόλουθες περιπτώσεις η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην αγοραία τιμή:

1. συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων,

[...]

3. πράξη εκ χαριστικής αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, σημείο 4.»

- 16 Κατά το άρθρο 130 του ZDDS:

«1) Όταν πρόκειται για πράξη στην οποία η αντιπαροχή ορίζεται εν όλω ή εν μέρει σε αγαθά ή υπηρεσίες, θεωρείται ότι υπάρχουν δύο πράξεις που τελούν μεταξύ τους σε σχέση αμοιβαιότητας, έκαστος δε των προμηθευτών ή των παρόχων υπηρεσιών θεωρείται ως πωλητής αυτού που δίδει και ως αγοραστής αυτού που λαμβάνει.

2) Για τις πράξεις της παραγράφου 1 η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του νόμου.

3) Η κατά την παράγραφο 1 πράξη, για την οποία η γενεσιουργός αιτία του φόρου επέρχεται σε προγενέστερο χρονικό σημείο, θεωρείται (εν όλω ή εν μέρει) ως προκαταβολή για τη δεύτερη πράξη.»

- 17 Κατά την παράγραφο 1, σημείο 8, των συμπληρωματικών διατάξεων του ZDDS, ως πράξη πραγματοποιούμενη «χωρίς αντάλλαγμα» νοείται η πράξη έναντι της οποίας δεν καταβάλλεται καμία αμοιβή ή κανένα τίμημα ή στην περίπτωση της οποίας η αξία αυτού που δίδεται υπερβαίνει πολλαπλασίως την αξία αυτού που λαμβάνεται.

18 Ο βουλγαρικός νόμος φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (Zakon za korporativnoto i rodohodno oblagane) ορίζει στο άρθρο 51 τα εξής:

«1) Άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία υπό φορολογική έννοια είναι:

1. οι μη χρηματικοί πόροι που:

a) δεν έχουν υλική υπόσταση,

b) χρησιμοποιούνται επί διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών,

c) έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή,

d) έχουν αξία ίση με ή μεγαλύτερη από τη χαμηλότερη από τις εξής αξίες:

aa) την κατώτατη αξία των άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων η οποία έχει καθοριστεί σύμφωνα με τις μεθόδους λογιστικής αποτίμησης που εφαρμόζει το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο,

bb) 700 λεβ (BGN),

[...]

3. τα ποσά που υπολογίζονται σε σχέση με συναλλακτικές δραστηριότητες που συνεπάγονται αύξηση του οικονομικού οφέλους το οποίο αποφέρουν περιουσιακά στοιχεία που έχουν μισθωθεί ή των οποίων η χρήση έχει παραχωρηθεί· τα ποσά αυτά δεν είναι πάγια υλικά περιουσιακά στοιχεία υπό φορολογική έννοια.

[...]»

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

19 Η Serebryannay vek είναι μονοπρόσωπη εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η οποία διέπεται από το βουλγαρικό δίκαιο και της οποίας κάτοχος των εταιρικών μεριδίων και διαχειριστής είναι ο B. Bodzuliak. Από το βιβλίο εμπορικών εταιριών προκύπτει ότι η εταιρία αυτή δραστηριοποιείται, μεταξύ άλλων, στους τομείς της μίσθωσης ακινήτων, του τουρισμού και των ξενοδοχείων.

20 Τον Ιούνιο του 2009 ο B. Bodzuliak αγόρασε, ενεργώντας ως ιδιώτης, ένα διαμέρισμα σε ένα ξενοδοχειακό συγκρότημα διαμερισμάτων στη Βάρνα. Αγόρασε επίσης ένα δεύτερο διαμέρισμα στην ίδια πόλη. Ως συγκύριοι των διαμερισμάτων αυτών δηλώθηκαν ο B. Bodzuliak και η σύζυγός του (στο εξής: συγκύριοι).

21 Στις 8 Απριλίου 2009 ο B. Bodzuliak συνήψε, ιδίω ονόματι, δύο συμβάσεις με την Serebryannay vek, που είχαν το ίδιο περιεχόμενο και με τις οποίες συνέστησε υπέρ της εταιρίας αυτής, για μια πενταετία και με δυνατότητα παράτασης, ένα «εμπράγματο δικαίωμα επικαρπίας» επί των υπό κατασκευή ακινήτων του, μεταξύ των οποίων καταλέγονταν τα εν λόγω δύο διαμερίσματα. Κατά τις συμβάσεις αυτές, η Serebryannay vek θα εκμίσθωνε τα εν λόγω διαμερίσματα σε τρίτους.

22 Σύμφωνα με τις συμβάσεις αυτές, η Serebryannay vek δεν είναι υποχρεωμένη να καταβάλλει στους συγκυρίους μίσθωμα για το χρονικό διάστημα της ισχύος τους. Αντίθετα, η εταιρία αυτή ανέλαβε την υποχρέωση να εκτελέσει επ' ονόματί της, με δικές της δαπάνες και κατά την κρίση της διάφορες εργασίες ανακαίνισης και συναρμολόγησης, με σκοπό την αποπεράτωση των ακινήτων και την έναρξη της λειτουργίας τους, ώστε να είναι έτοιμα προς εκμετάλλευση, όπως την αγορά και προμήθεια

πατωμάτων, επίπλωσης, εσωτερικών διακοσμήσεων, ειδών υγιεινής. Στις συμβάσεις προβλέπεται ότι κατά τη λήξη της ισχύος τους τα εν λόγω διαμερίσματα θα αποδοθούν στους συγκυρίους όπως θα έχουν διαμορφωθεί κατόπιν των αλλαγών που θα έχουν επέλθει.

- 23 Οι αρμόδιες φορολογικές αρχές πραγματοποίησαν στις 21 Οκτωβρίου 2010 έλεγχο, κατόπιν του οποίου εκδόθηκε διορθωτική πράξη επιβολής φόρου για τον Ιούλιο του 2010. Οι αρχές αυτές έκριναν ότι η Serebryannay vek είχε παράσχει στους συγκυρίους υπηρεσίες εκ χαριστικής αιτίας και ότι η βάση επιβολής του φόρου για την παροχή αυτή ισούνταν με την αξία των δαπανών που είχε πραγματοποιήσει η εν λόγω εταιρία ενόψει της παροχής των υπηρεσιών αυτών.
- 24 Η Serebryannay vek υπέβαλε διοικητική ένσταση κατά της παραπάνω πράξης ενώπιον του Direktor. Με απόφαση της 10ης Ιουνίου 2011 ο Direktor ακύρωσε την εν λόγω πράξη και ανέπεμψε την υπόθεση στις αρμόδιες φορολογικές αρχές, ώστε να διενεργηθεί νέος έλεγχος. Το σκεπτικό του Direktor ήταν κατ' ουσία ότι επρόκειτο για σύμβαση ανταλλαγής, διότι τα σχετικά διαμερίσματα είχαν εκμισθωθεί στην Serebryannay vek ως αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες ανακαίνισης και εξοπλισμού των διαμερισμάτων που είχε πραγματοποιήσει η εταιρία αυτή. Με βάση την ερμηνεία αυτή, ο Direktor έκρινε, κατ' εφαρμογή του άρθρου 26, παράγραφος 7, του ZDDS, ότι η βάση επιβολής του φόρου των υπηρεσιών ανακαίνισης και εξοπλισμού των διαμερισμάτων συνίστατο στην αγοραία τιμή των υπηρεσιών αυτών και έπρεπε να προσδιοριστεί κατόπιν νέου ελέγχου.
- 25 Οι φορολογικές αρχές διενήργησαν στη συνέχεια ένα δεύτερο έλεγχο και διαπίστωσαν ότι επρόκειτο για ανταλλαγή παροχών υπηρεσιών, δηλαδή αφενός των υπηρεσιών ανακαίνισης και εξοπλισμού των διαμερισμάτων που παρέσχε η Serebryannay vek και αφετέρου της υπηρεσίας εκμίσθωσης που παρέσχον οι συγκύριοι, κατά την έννοια του άρθρου 130 του ZDDS, για τον λόγο ότι ο B. Bodzuliak είναι συγκύριος των εν λόγω διαμερισμάτων μαζί με τη σύζυγό του, ότι είναι ο μόνος κύριος του εταιρικού κεφαλαίου της Serebryannay vek και ότι δεν είχε συμφωνηθεί κανένα μίσθωμα.
- 26 Οι φορολογικές αρχές έκριναν ότι η ημερομηνία χορήγησης της άδειας εκμετάλλευσης του ξενοδοχειακού συγκροτήματος στο οποίο βρίσκεται το πρώτο διαμέρισμα που αναφέρθηκε παραπάνω στη σκέψη 20, δηλαδή η 29η Ιουνίου 2010, ήταν η ημερομηνία εκπλήρωσης των υπηρεσιών ανακαίνισης και εξοπλισμού. Όσον αφορά το δεύτερο διαμέρισμα που αναφέρθηκε παραπάνω στην ίδια σκέψη, ως ημερομηνία παροχής των εν λόγω υπηρεσιών θεωρήθηκε η ημερομηνία του πρακτικού οριστικής παράδοσης, δηλαδή η 30ή Ιουνίου 2010.
- 27 Οι φορολογικές αρχές έκριναν, λαμβάνοντας υπόψη τις ημερομηνίες αυτές, ότι η Serebryannay vek έπρεπε να έχει εκδώσει μέχρι τις 5 Ιουλίου 2010 τιμολόγιο για τις υπηρεσίες ανακαίνισης και εξοπλισμού των διαμερισμάτων τις οποίες είχε παράσχει.
- 28 Δεδομένου ότι οι συναλλαγές είχαν πραγματοποιηθεί μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, η βάση επιβολής του φόρου για τις υπηρεσίες που παρέσχε η Serebryannay vek έπρεπε να συνίσταται στην αγοραία τιμή των εν λόγω προϊόντων και υπηρεσιών. Η συνολική αξία των δύο επίμαχων διαμερισμάτων προσδιορίστηκε από εμπειρογνώμονα σε 558 000 βουλγαρικά λεβ (BGN). Με βάση την αξία αυτή, οι φορολογικές αρχές εξέδωσαν στις 14 Δεκεμβρίου 2011 νέα διορθωτική πράξη επιβολής φόρου, με την οποία διαπίστωσαν ότι η Serebryannay vek όφειλε, για τον Ιούλιο του 2010, ΦΠΑ ύψους 111 600 BGN, που έπρεπε να προσαυξηθεί κατά τους τόκους υπερημερίας, ύψους 6 341,55 BGN.
- 29 Η Serebryannay vek υπέβαλε διοικητική προσφυγή κατά της παραπάνω πράξης ενώπιον του Direktor, ο οποίος την απέρριψε με απόφαση της 12ης Μαρτίου 2012. Κατά της απόφασης αυτής η εν λόγω εταιρία άσκησε προσφυγή ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου. Προς στήριξη της προσφυγής, η εταιρία αυτή υποστηρίζει ότι δεν υπήρξε ανταλλαγή παροχών υπηρεσιών, αλλ' ότι η ίδια παρέσχε υπηρεσίες χωρίς αντάλλαγμα, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 2, σημείο 4, του ZDDS. Κατά την εν λόγω εταιρία, η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ επί της παροχής αυτής θα επέλθει κατά το

χρονικό σημείο της απόδοσης του περιουσιακού αγαθού, κατόπιν των βελτιωτικών παρεμβάσεων, αφού λήξει η ισχύς της σύμβασης ή παύσει η χρησιμοποίηση του αγαθού αυτού, σύμφωνα με το άρθρο 25, παράγραφος 3, σημείο 6, του ZDDS.

- 30 Επικουρικά η Serebryannay vek ισχυρίζεται ότι ο ΦΠΑ έπρεπε να επιβληθεί για τον Ιούνιο του 2010, δηλαδή για την περίοδο κατά την οποία λογίζονται παρασχεθείσες οι επίμαχες υπηρεσίες, και όχι για τον Ιούλιο του 2010. Η εταιρία αυτή υποστηρίζει επίσης ότι η βάση επιβολής του φόρου δεν συνίσταται στην αξία των παρασχεθεισών υπηρεσιών, αλλά στην αξία αυτού που έχει λάβει ο αποδέκτης.
- 31 Εξάλλου, η Serebryannay vek υποστηρίζει ότι η βουλγαρική νομοθεσία δεν είναι σύμφωνη με τα άρθρα 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και 26 της οδηγίας ΦΠΑ, αφού στον φόρο υπόκεινται, κατά την οδηγία, μόνο οι πράξεις εξ επαχθούς αιτίας.
- 32 Το αιτούν δικαστήριο είναι της γνώμης ότι, για να επιλύσει τη διαφορά που έχει υποβληθεί στην κρίση του, οφείλει να εξακριβώσει αφενός αν υπήρξε ανταλλαγή παροχών υπηρεσιών και αφετέρου, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο ερώτημα αυτό, ποιοι είναι οι κανόνες που έχουν εφαρμογή για τον καθορισμό της βάσης επιβολής του φόρου στις δύο αυτές παροχές. Αν, αντίθετα, δεν πρόκειται για ανταλλαγή, το αιτούν δικαστήριο θέτει το ζήτημα αφενός αν οι υπηρεσίες που παρέσχε η Serebryannay vek συνιστούν φορολογητέα παροχή και αφετέρου, σε περίπτωση καταφατικής απάντησης στο ερώτημα αυτό, πότε επέρχεται η γενεσιουργός αιτία του ΦΠΑ για τις εν λόγω υπηρεσίες και πώς καθορίζεται η βάση επιβολής του φόρου αυτού.
- 33 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι οι φορολογικές αρχές κακώς χαρακτήρισαν ως μίσθωση την παραχώρηση της χρήσης των επίμαχων διαμερισμάτων από τους συγκυρίους στη Serebryannay vek. Η μίσθωση αποτελεί πράξη εξ επαχθούς αιτίας, πράγμα που, κατά το αιτούν δικαστήριο, δεν συμβαίνει στην υπόθεση της κύριας δίκης, αφού οι επίμαχες συμβάσεις προβλέπουν ρητά ότι δεν οφείλεται κανένα μίσθωμα. Κατά συνέπεια, πρόκειται για πράξη εκ χαριστικής αιτίας, η οποία συνίσταται σε χρησιδάνειο. Αν γινόταν δεκτό ότι οι υπηρεσίες που παρέσχε η Serebryannay vek ισοδυναμούν με καταβολή μισθώματος, αυτό θα ήταν, κατά το αιτούν δικαστήριο, αντίθετο προς τη βούληση των συμβαλλομένων.
- 34 Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι η Serebryannay vek απέκτησε ένα άυλο πάγιο περιουσιακό αγαθό ως αντάλλαγμα για τις δαπάνες που πραγματοποίησε για τις βελτιωτικές παρεμβάσεις της στα επίμαχα διαμερίσματα και θέτει το ζήτημα αν η απόκτηση ενός τέτοιου αγαθού μπορεί να θεωρηθεί ως αμοιβή για τις υπηρεσίες βελτιωτικής παρέμβασης. Αν ναι, τότε πρόκειται, κατά το αιτούν δικαστήριο, για πράξη εξ επαχθούς αιτίας, σε σχέση με την οποία ο προσδιορισμός αφενός της ημερομηνίας επέλευσης της γενεσιουργού αιτίας και αφετέρου της βάσης επιβολής του ΦΠΑ δεν δημιουργεί καμία δυσκολία. Αν όχι, πρόκειται για παροχή υπηρεσιών εκ χαριστικής αιτίας, η οποία δεν μπορεί, υπό τις περιστάσεις της υπό κρίση υπόθεσης, να εξομοιωθεί με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, αφού η παροχή των υπηρεσιών αυτών εξυπηρετούσε την οικονομική δραστηριότητα της Serebryannay vek. Το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει πάντως κατά πόσον συμβιβάζονται με τα άρθρα 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', 26, 62 και 63 της οδηγίας ΦΠΑ οι διατάξεις του εθνικού δικαίου που ρυθμίζουν ιδίως τη δυνατότητα φορολόγησης, τη βάση επιβολής του φόρου και το χρονικό σημείο επέλευσης της γενεσιουργού αιτίας, όσον αφορά αυτού του είδους τις παροχές υπηρεσιών εκ χαριστικής αιτίας.
- 35 Υπό τις περιστάσεις αυτές, το Administrativen sad Varna αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:
- «1) Μπορεί το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας [ΦΠΑ] να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η απόκτηση ενός άυλου πάγιου περιουσιακού στοιχείου που πραγματοποιείται σε αντάλλαγμα της ανάληψης των δαπανών για τη βελτιωτική παρέμβαση σε περιουσιακό αγαθό το οποίο έχει

εκμισθωθεί ή του οποίου η χρήση έχει παραχωρηθεί συνιστά πληρωμή για την παροχή της υπηρεσίας βελτιωτικής παρέμβασης, ακόμη και αν ο κύριος του περιουσιακού αγαθού δεν οφείλει, κατά τη σύμβαση, να καταβάλει καμία αμοιβή;

- 2) Αντιβαίνει στο άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', και στο άρθρο 26 της οδηγίας [ΦΠΑ] η εθνική διάταξη που προβλέπει ότι η χωρίς αντάλλαγμα παροχή υπηρεσίας που συνίσταται σε βελτιωτικές παρεμβάσεις σε περιουσιακό αγαθό το οποίο έχει εκμισθωθεί ή του οποίου η χρήση έχει παραχωρηθεί αποτελεί πάντοτε φορολογούμενη πράξη; Έχει σημασία για την απάντηση στο παραπάνω ερώτημα, όταν συντρέχουν περιστάσεις όπως αυτές της υπόθεσης της κύριας δίκης, το γεγονός ότι:
 - το πρόσωπο που παρέσχε χωρίς αντάλλαγμα την υπηρεσία έχει ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σχετικά με τα αγαθά και τις υπηρεσίες που χρησιμοποιήθηκαν για τις βελτιωτικές παρεμβάσεις και, επιπλέον, με τη σχετική διορθωτική πράξη που εκδόθηκε κατόπιν φορολογικού ελέγχου και έχει καταστεί απρόσβλητη δεν αμφισβητήθηκε η νομιμότητα της άσκησης του δικαιώματος αυτού,
 - κατά τον χρόνο του φορολογικού ελέγχου η εταιρία δεν είχε μεν αρχίσει ακόμη να πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις με τα ακίνητα, αλλά ούτε είχε λήξει ακόμη η διάρκεια της ισχύος των συμβάσεων;
- 3) Αντιβαίνει στα άρθρα 62 και 63 της οδηγίας [ΦΠΑ] η εθνική διάταξη που προβλέπει ότι η γενεσιουργός αιτία του φόρου δεν επέρχεται κατά το χρονικό σημείο της παροχής της υπηρεσίας (εν προκειμένω, κατά το χρονικό σημείο της πραγματοποίησης των βελτιωτικών παρεμβάσεων), αλλά κατά το χρονικό σημείο της απόδοσης του περιουσιακού αγαθού, κατόπιν των βελτιωτικών παρεμβάσεων, αφού λήξει η ισχύς της σύμβασης ή παύσει η χρησιμοποίηση;
- 4) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα: Με βάση ποια διάταξη του τίτλου VII της οδηγίας [ΦΠΑ] θα πρέπει να καθοριστεί η βάση επιβολής του ΦΠΑ, αν η πραγματοποιούμενη χωρίς αντάλλαγμα πράξη δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 26 της οδηγίας;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος

- 36 Με το πρώτο ερώτημα το αιτούν δικαστήριο θέτει κατ' ουσία το ζήτημα αν το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η παροχή υπηρεσιών που συνίστανται στην ανακαίνιση και στον εξοπλισμό ενός διαμερίσματος πρέπει να θεωρείται πραγματοποιηθείσα εξ επαχθούς αιτίας, όταν, δυνάμει σύμβασης που έχει συναφθεί με τον κύριο του διαμερίσματος, ο μεν πάροχος των υπηρεσιών αυτών αφενός αναλαμβάνει να παράσχει τις εν λόγω υπηρεσίες με δικές του δαπάνες και αφετέρου αποκτά το δικαίωμα κατοχής του διαμερίσματος αυτού ενόψει της χρησιμοποίησής του για την εξυπηρέτηση της οικονομικής δραστηριότητάς του κατά τη διάρκεια της ισχύος της σύμβασης αυτής, χωρίς να οφείλει να καταβάλλει κανένα μίσθωμα, ο δε κύριος του διαμερίσματος αποκτά και πάλι κατά τη λήξη της ισχύος της εν λόγω σύμβασης την κατοχή του ανακαινισμένου και εξοπλισμένου διαμερίσματος.
- 37 Συναφώς πρέπει να υπενθυμιστεί, πρώτον, ότι η δυνατότητα χαρακτηρισμού μιας πράξης ως πράξης εξ επαχθούς αιτίας προϋποθέτει απλώς την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών και της πράγματι εισπραχθείσας από τον υποκείμενο στον φόρο αντιπαροχής (βλ. αποφάσεις της 20ής Ιανουαρίου 2005, C-412/03, Hotel Scandic Gåsabäck, Συλλογή 2005, σ. I-743, σκέψη 22, και της 9ης Ιουνίου 2011, C-285/10, Campsa Estaciones de Servicio, Συλλογή 2011,

σ. I-5059, σκέψη 25). Τέτοια άμεση σχέση θεωρείται αποδεδειγμένη, αν υφίσταται μεταξύ του παρόχου και του λήπτη έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές και η αμοιβή που λαμβάνει ο πάροχος συνιστά το πραγματικό αντάλλαγμα για την υπηρεσία που παρέχεται στον λήπτη (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 3ης Σεπτεμβρίου 2009, C-37/08, RCI Europe, Συλλογή 2009, σ. I-7533, σκέψη 24, και της 3ης Μαΐου 2012, C-520/10, Lebara, σκέψη 27).

- 38 Δεύτερον, η αντιπαροχή για μια παράδοση αγαθών μπορεί να συνίσταται σε παροχή υπηρεσιών και να αποτελεί τη βάση επιβολής του φόρου κατά το άρθρο 73 της οδηγίας ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της παράδοσης αγαθών και της παροχής υπηρεσιών και ότι η αξία της παροχής αυτής μπορεί να εκφραστεί σε χρήμα (απόφαση της 3ης Ιουλίου 2001, C-380/99, Bertelsmann, Συλλογή 2001, σ. I-5163, σκέψη 17 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που μια παροχή υπηρεσιών ανταλλάσσεται με άλλη παροχή υπηρεσιών, εφόσον πληρούνται οι ίδιες αυτές προϋποθέσεις.
- 39 Τρίτον, οι συμβάσεις ανταλλαγής, στις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται εξ ορισμού σε είδος, και οι συμβάσεις στις οποίες η αντιπαροχή είναι χρηματική αποτελούν δύο όμοιες καταστάσεις από οικονομική και εμπορική άποψη (βλ. συναφώς αποφάσεις της 3ης Ιουλίου 1997, C-330/95, Goldsmiths, Συλλογή 1997, σ. I-3801, σκέψεις 23 έως 25, και της 19ης Δεκεμβρίου 2012, C-549/11, Orfey, σκέψη 35).
- 40 Κατά συνέπεια, όταν, δυνάμει σύμβασης που έχει συναφθεί με τον κύριο ενός διαμερίσματος, ο μεν πάροχος των υπηρεσιών ανακαίνισης και εξοπλισμού του διαμερίσματος αυτού αφενός αναλαμβάνει να παράσχει τις εν λόγω υπηρεσίες με δικές του δαπάνες και αφετέρου αποκτά το δικαίωμα κατοχής του διαμερίσματος αυτού ενόψει της χρησιμοποίησής του για την εξυπηρέτηση της οικονομικής δραστηριότητάς του κατά τη διάρκεια της ισχύος της σύμβασης αυτής, χωρίς να οφείλει να καταβάλλει κανένα μίσθωμα, ο δε κύριος του διαμερίσματος αποκτά και πάλι κατά τη λήξη της ισχύος της εν λόγω σύμβασης την κατοχή του ανακαινισμένου και εξοπλισμένου διαμερίσματος, αυτή η παροχή των υπηρεσιών ανακαίνισης και εξοπλισμού ανήκει στην κατηγορία των παροχών υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση αυτή υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της παροχής αυτής και της αντιπαροχής που έλαβε πράγματι ο πάροχος, δηλαδή του δικαιώματος κατοχής του επίμαχου διαμερίσματος ενόψει της εξυπηρέτησης της οικονομικής δραστηριότητάς του κατά τη διάρκεια της ισχύος της σύμβασης αυτής.
- 41 Το γεγονός ότι η επίμαχη παροχή υπηρεσιών δεν θα αποφέρει οφέλη στον κύριο του επίμαχου διαμερίσματος πριν από τη λήξη της ισχύος της σύμβασης δεν αναιρεί την ορθότητα της παραπάνω διαπίστωσης, αφού οι συμβαλλόμενοι σε αμοιβαία σύμβαση αναλαμβάνουν αμοιβαίως, με τη σύναψη ήδη της σύμβασης, την υποχρέωση εκπλήρωσης των εκατέρωθεν οφειλόμενων παροχών (βλ., κατ' αναλογία, αποφάσεις της 21ης Μαρτίου 2002, C-174/00, Kennemer Golf, Συλλογή 2002, σ. I-3293, σκέψη 40, και RCI Europe, προπαρατεθείσα, σκέψεις 31 και 33).
- 42 Κατόπιν των ανωτέρω, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ έχει την έννοια ότι η παροχή υπηρεσιών που συνίστανται στην ανακαίνιση και στον εξοπλισμό ενός διαμερίσματος πρέπει να θεωρείται πραγματοποιηθείσα εξ επαχθούς αιτίας, όταν, δυνάμει σύμβασης που έχει συναφθεί με τον κύριο του διαμερίσματος, ο μεν πάροχος των υπηρεσιών αυτών αφενός αναλαμβάνει να παράσχει τις εν λόγω υπηρεσίες με δικές του δαπάνες και αφετέρου αποκτά το δικαίωμα κατοχής του διαμερίσματος αυτού ενόψει της χρησιμοποίησής του για την εξυπηρέτηση της οικονομικής δραστηριότητάς του κατά τη διάρκεια της ισχύος της σύμβασης αυτής, χωρίς να οφείλει να καταβάλλει κανένα μίσθωμα, ο δε κύριος του διαμερίσματος αποκτά και πάλι κατά τη λήξη της ισχύος της εν λόγω σύμβασης την κατοχή του ανακαινισμένου και εξοπλισμένου διαμερίσματος.

Επί του δεύτερου, του τρίτου και του τέταρτου ερωτήματος

- 43 Από τη διατύπωση του δεύτερου, του τρίτου και του τέταρτου ερωτήματος συνάγεται ότι τα ερωτήματα αυτά έχουν υποβληθεί για την περίπτωση κατά την οποία από την απάντηση στο πρώτο ερώτημα θα προέκυπτε ότι μια παροχή υπηρεσιών όπως η περιγραφόμενη στο πρώτο αυτό ερώτημα δεν ανήκει στην κατηγορία των παροχών υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας κατά την έννοια του άρθρου 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ.
- 44 Κατόπιν των ανωτέρω, παρέλκει η απάντηση στο δεύτερο, στο τρίτο και στο τέταρτο ερώτημα.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 45 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (όγδοο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 2, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι η παροχή υπηρεσιών που συνίστανται στην ανακαίνιση και στον εξοπλισμό ενός διαμερίσματος πρέπει να θεωρείται πραγματοποιηθείσα εξ επαχθούς αιτίας, όταν, δυνάμει σύμβασης που έχει συναφθεί με τον κύριο του διαμερίσματος, ο μεν πάροχος των υπηρεσιών αυτών αφενός αναλαμβάνει να παράσχει τις εν λόγω υπηρεσίες με δικές του δαπάνες και αφετέρου αποκτά το δικαίωμα κατοχής του διαμερίσματος αυτού ενόψει της χρησιμοποίησής του για την εξυπηρέτηση της οικονομικής δραστηριότητάς του κατά τη διάρκεια της ισχύος της σύμβασης αυτής, χωρίς να οφείλει να καταβάλλει κανένα μίσθωμα, ο δε κύριος του διαμερίσματος αποκτά και πάλι κατά τη λήξη της ισχύος της εν λόγω σύμβασης την κατοχή του ανακαινισμένου και εξοπλισμένου διαμερίσματος.

(υπογραφές)