

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

3. rujna 2015.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost – Direktiva 2006/112/EZ – članak 24. stavak 1., članak 25. točka (b), članak 62. stavak 2., članak 63. i članak 64. stavak 1. – Pojam ‚isporuke usluga‘ – Ugovor o pretplati za pružanje usluga savjetovanja – Oporezivi događaj – Potreba za dokazom o stvarnoj isporuci usluga – Obveza obračuna PDV-a“

U predmetu C-463/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Administrativen sad – Varna (Bugarska), odlukom od 29. rujna 2014., koju je Sud zaprimio 8. listopada 2014., u postupku

Asparuhovo Lake Investment Company OOD

protiv

Direktor na Direkcija „Obžalvane i današno-osiguritelna prakтика“ Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: M. Ilešić, predsjednik vijeća, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašićnas i C. G. Fernlund (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: P. Cruz Villalón,

tajnik: M. Aleksejev, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 2. srpnja 2015.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Asparuhovo Lake Investment Company OOD, J. Fitsev,
- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i današno-osiguritelna prakтика“ Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite, A. Kirova, u svojstvu agenta,
- za vladu Helenske Republike, K. Georgiadis i A. Magrippi, u svojstvu agenata,
- za portugalsku vladu, L. Inez Fernandes i R. Campos Laires kao i A. Cunha, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, D. Roussanov i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon saslušanja nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegova mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 24. stavka 1., članka 25. točke (b), članka 62. stavka 2., članka 63. i članka 64. stavka 1. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.).

2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između Asparuhovo Lake Investment Company OOD (u daljnjem tekstu: ALIC) i Direktora na Direkcija „Obžalvane i današno-osiguritelna praksa“ Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihode (direktor direkcije „Žalbe, porezna praksa i praksa na području socijalnog osiguranja“ za grad Varnu pri centralnoj upravi Nacionalne agencije za javne prihode, u daljnjem tekstu: Direktor) povodom odbitka ulaznog poreza na dodatnu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) za naružene usluge savjetovanja putem pretplate.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 2. Direktive o PDV-u propisuje:

„1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

[...]

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

[...]“

4 Članak 9. stavak 1. te direktive određuje:

„Porezni obveznik je svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se gospodarskom aktivnošću. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.“

5 Članak 24. stavak 1. navedene direktive glasi kako slijedi:

„Isporuka usluga je svaka transakcija koja ne čini isporuku robe.“

6 U skladu s člankom 25. iste direktive:

„Isporuka usluga može se sastojati, između ostalog, od jedne od sljedećih transakcija:

[...]

(b) obveza suzdržavanja od određenog čina ili toleriranja određenog čina ili situacije;

[...]“

7 ?lanak 62. Direktive o PDV-u odre?uje:

„Za potrebe ove direktive:

(1) ,oporezivi doga?aj? zna?i doga?aj kojim se ispunjavaju zakonski uvjeti potrebni za postojanje obveze obra?una PDV-a;

(2) ,obveza obra?una? PDV-a nastaje kad porezna vlast ima pravo po zakonu, u danom trenutku, tražiti pla?anje poreza od osobe koja je odgovorna za njezino pla?anje, ?ak i u slu?aju kad je vrijeme pla?anja odgo?eno.“

8 ?lanak 63. te direktive propisuje:

„Oporezivi doga?aj i obveza obra?una PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga.“

9 ?lanak 64. stavak 1. navedene direktive glasi kako slijedi:

„Kada uzrokuje niz izvoda iz ra?una ili niz pla?anja, isporuka robe, osim one koja se sastoji od najma robe na odre?eno razdoblje ili prodaje robe s odgodom pla?anja iz to?ke (b) ?lanka 14. stavka 2., ili isporuka usluga, smatraju se završenim prilikom isteka razdoblja na koja se takvi izvodi iz ra?una ili pla?anja odnose.“

10 ?lanak 66. Direktive o PDV-u omogu?uje državama ?lanicama da odstupe od „odredaba ?lanaka 63., 64. i 65., i odrede da obveza obra?una PDV-a nastaje, vezano uz odre?ene transakcije ili odre?ene kategorije poreznih obveznika, u jednom od sljede?ih momenata:

(a) ne kasnije od vremena izdavanja ra?una;

(b) ne kasnije od vremena primitka pla?anja;

(c) kad ra?un nije izdan, ili je izdan kasnije, u odre?enom razdoblju od datuma oporezivog doga?aja“.

Bugarsko pravo

11 Sukladno ?lanku 2. Zakona o PDV-u (Zakon za danâk vâru dobavenata stoynost, DV br. 63. od 4. kolovoza 2006.) u verziji koja je bila na snazi u vrijeme nastanka ?injenica iz glavnog postupka (u daljnjem tekstu: ZDDS):

„[PDV-u] podliježe:

1. svaka isporuka dobara kao naknada za pla?anje i svaka isporuka usluga u zamjenu za pla?anje;

[...]“

12 ?lanak 8. ZDDS-a propisuje:

„[U]sluga? u smislu ovoga zakona je sve što ima vrijednost, a nije ni roba ni novac u optjecaju niti strana valuta, koji se rabe kao sredstvo pla?anja.“

13 Prema ?lanku 9. ZDDS-a:

„1) Isporuka usluge? je svako pružanje usluga.

2) Isporukom usluga se tako?er smatra i:

[...]

2. preuzimanje obveze da se suzdrži od neke radnje ili ne izvršava pravo.

[...]“

14 ?lanak 25. ZDDS-a odre?uje:

„1) U okviru ovoga zakona, ,oporezivi doga?aj? za PDV zna?i isporuku dobara ili isporuku usluga koju obavi porezni obveznik u smislu ovoga zakona, stjecanje dobara unutar Zajednice i uvoz dobara sukladno ?lanku 16.

2) Oporezivi doga?aj nastaje kada se prenese vlasništvo ili kada je usluga isporu?ena.

[...]

4) Kad je rije? o isporuci koja se obavlja periodi?no, u etapama ili kontinuirano, uz iznimku isporuka navedenih u ?lanku 6. stavku 2., svako razdoblje ili etapa za koju je ugovoreno pla?anje smatra se, svaka zasebno, kao isporuka, a oporezivi doga?aj na koji se odnosi nastaje u trenutku kada je dospjela obveza pla?anja.

[...]

6) S nastankom oporezivog doga?aja u skladu sa stavcima 2., 3. i 4.:

1. u vezi s oporezivim transakcijama nastaje obveza obra?una poreza u smislu ovoga zakona, a za registriranog poreznog obveznika nastaje obveza pla?anja poreza, [...]

[...]“

Glavni postupak i prethodna pitanja

15 ALIC je društvo bugarskog prava ?ija se glavna djelatnost odnosi na poljoprivredu, hortikulturu, uzgajanje životinja i pomo?ne djelatnosti.

16 To društvo je 1. kolovoza 2011. sklopilo ugovore o pretplati za usluge savjetovanja sa ?etiri druga društva, to jest, „Krestan Bulmar – Korporativni finansi“ EOOD, na podru?ju poslovnih financija, „Krestan Bulmar – Biznes razvitie“ EOOD, na podru?ju poslovnog razvoja, „Krestan Bulmar – Legakonsult“ EOOD, na podru?ju pravnog savjetovanja, i „Biznes Ekspres“ EOOD, na podru?ju informati?ke sigurnosti (u daljnjem tekstu zajedno: pružatelji). Sva društva za savjetovanje je predstavljala ista osoba. Stranke su 5. ožujka 2012. raskinule te ugovore.

17 U okviru navedenih ugovora, pružatelji su se obvezali:

– svaki radni dan od 9 do 18 sati biti na raspolaganju ALIC-u za savjetovanje, sastanke i ispunjenje obveza na koje su se obvezali i, u slu?aju potrebe, izvan radnog vremena, uklju?uju?i nedjelju i praznike;

- po potrebi osigurati prisutnost osposobljene osobe u prostorijama ALIC-a i/ili treće strane koja je povezana s njime, uključujući izvan radnog vremena, nedjelju i praznike;
- pribavljati i razmjenjivati dokumente i potrebne informacije između stranaka kako bi se osigurala najšira i najučinkovitija moguća zaštita interesa ALIC-a, i
- pravodobno slati naručitelju, u svrhu pregleda, savjetovanja i potpisivanja, sve dokumente potrebne za zaštitu njegovih interesa.

18 Pružatelji su izjavili da nisu sklopili slične ugovore s trećim stranama koje imaju interese suprotne onima ALIC-a i/ili su u tržišnom natjecanju s njime. Oni su se također obvezali da neće sklapati takve ugovore.

19 U zamjenu za to ALIC se obvezao plaćati im naknadu svaki ponedjeljak u tjednu, koji slijedi tjedan u kojemu je obveza plaćanja dospjela. ALIC je odbio PDV naznačen u računima koje su mu izdali naručitelji.

20 ALIC je bio predmetom poreznog nadzora za razdoblje od kolovoza do listopada 2011. Tijekom toga nadzora, porezna uprava je utvrdila da su računi izdani u roku određenom ugovorima, uredno uknjiženi u poslovne knjige pružatelja i ALIC-a te da su bili prijavljeni u svrhu PDV-a. Porezna uprava je također istaknula da su računi pružatelja plaćani bankovnim nalogom. Usto, utvrdila je da su pružatelji raspolagali osobljem koje je bilo dovoljno kvalificirano za obavljanje ugovorenih usluga.

21 Što se tiče načina obavljanja tih usluga, izvršitelji su izjavili da stranke nisu predvidjele formalno bilježenje, putem dokumenata, naručivanja i isporuke navedenih usluga. Zadaci i tekući problemi razmatrani su na sastancima, telefonom ili putem elektroničke pošte. Osobe koje su konkretno bile odgovorne za obavljanje navedenih usluga pojasnile su da im je osoba odgovorna za komunikaciju s klijentom dodjeljivala različite zadatke koje je trebalo obaviti za ALIC putem elektroničke komunikacije.

22 Porezna uprava je smatrala da nisu podneseni nikakvi dokazi u vezi s vrstom, količinom i naravi stvarno pruženih usluga, a osobito nijedan dokument iz prve ruke o broju obavljenih sati, niti informacije o načinu određivanja cijene tih usluga. Porezna uprava je 1. kolovoza 2013. izdala ispravljeno rješenje o utvrđenju porezne obveze kojim je odbila ALIC-u pravo na odbitak PDV-a kojeg su zaračunali pružatelji i koji se odnosio na iznos od 33.349 bugarskih leva (BGN) ili oko 17.000 eura.

23 Društvo ALIC je osporilo ispravljeno rješenje pred Direktorom. Budući da je on potvrdio navedeno rješenje odlukom od 4. studenoga 2013., ALIC je podnio tužbu pred sudom koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku.

24 Taj sud je primijetio da su ugovori koje je sklopio ALIC jedino određivali područje usluga savjetovanja i da nije navedeno što se s njima želi konkretno postići u vezi s predmetom, rokom izvršenja, načinom kako su usluge naručene i jedinične cijene tih usluga. Navedeni sud dodaje da odluka stranaka da naknade pružene usluge pružateljima putem paušalnih iznosa plaćanih u redovnim razmacima dokazuje da stranke dospelost plaćanja nisu povezale s konkretnim rezultatom tako da nema potrebe ispitati jesu li ti rezultati stvarno postignuti.

25 Sud koji je uputio zahtjev navodi da porezna uprava nije nikad tvrdila da isporuke usluga, na temelju kojih ALIC zahtijeva pravo na odbitak ulaznog PDV-a, predstavljaju utaju PDV-a i da to tijelo nije podnijelo nikakve dokaze u tom smislu.

26 Taj sud navodi da unatoč tomu dvoji može li ugovor o pretplati, kao što je onaj u pitanju u glavnom postupku, predstavljati „isporuku usluga“ u smislu članka 24. stavka 1. i članka 25. točke (b) Direktive o PDV-u ili samo isporuka konkretnih usluga savjetovanja može predstavljati takvu isporuku s kojim može nastati pravo na odbitak PDV-a. U prvom slučaju, također se pita nastaje li istekom razdoblja za koje je ugovoreno plaćanje oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a.

27 U tim okolnostima Administrativni sud Varna (Upravni sud u Varni, Bugarska) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li članak 24. stavak 1. i članak 25. točka (b) Direktive [o PDV-u] tumačiti tako da pojam „isporuka usluga“ obuhvaća i slučajeve ugovorâ o pretplati za pružanje usluga savjetovanja kao što su oni u glavnom postupku, kod kojih se pružatelj usluge koji raspolaže osobljem kvalificiranim za isporuku usluga nalazi na raspolaganju naručitelju za vrijeme trajanja ugovora i obvezao se da će se suzdržavati od sklapanja ugovora sličnog sadržaja s konkurentima naručitelja?

2. Treba li članak 63. i članak 64. stavak 1. Direktive [o PDV-u] tumačiti tako da oporezivi događaj kod pretplaćenih usluga savjetovanja nastaje istekom razdoblja za koje je ugovoreno plaćanje a da pritom nije važno je li i koliko često je naručitelj koristio usluge koje mu je savjetnik stavio na raspolaganje?

3. Treba li članak 62. stavak 2. Direktive [o PDV-u] tumačiti tako da je osoba koja u okviru ugovora o pretplati isporučuje usluge dužna platiti PDV za te usluge nakon isteka razdoblja za koje je ugovorena naknada u ugovoru o pretplati ili ta obveza nastaje samo ako je naručitelj koristio usluge savjetnika u odgovarajućem poreznom razdoblju?“

O prethodnim pitanjima

Dopuštenost

28 Direktor je na raspravi pred Sudom tvrdio da su pitanja postavljena Sudu nedopuštena jer se predmet u glavnom postupku ne odnosi na pravna pitanja, s obzirom na to da se sve zainteresirane stranke slažu oko tumačenja odredaba Direktive o PDV-u u pitanju u glavnom predmetu, nego samo na činjenična pitanja koja se odnose na postojanje dokaza o tome jesu li stvarno postojale usluge savjetovanja koje su pružali pružatelji.

29 U tom smislu valja podsjetiti da je u okviru suradnje između Suda i nacionalnih sudova koja je određena člankom 267. UFEU-a samo na nacionalnom sudu pred kojim je pokrenut postupak i koji mora preuzeti odgovornost za sudsku odluku koja će biti donesena da, uzimajući u obzir posebnosti predmeta, ocijeni kako činjenicu koliko mu je potrebna prethodna odluka da bi donio svoju presudu tako i relevantnost pitanja koja postavlja Sud. Štoviše, na nacionalnim je sudovima da pruže Sudu činjenične elemente potrebne da bi se mogao dati koristan odgovor na postavljena pitanja (vidjeti osobito presudu Rosado Santana, C-177/10, EU:C:2011:557, t. 32. i 33.).

30 Međutim, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, nije dokazano nepostojanje usluga savjetovanja u pitanju i utaja PDV-a koja bi iz toga proizlazila. Štoviše, taj sud dvoji u primjenu PDV-a na ugovore o pretplati koji se odnose na usluge savjetovanja.

31 Slijedom toga, valja zaključiti da su postavljena pitanja dopuštena.

Prvo pitanje

32 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 24. stavak 1. i članak 25. točka (b) Direktive o PDV-u tumačiti na način da pojam „isporuka usluga“ obuhvaća i ugovore o pretplati za pružanje usluga savjetovanja, osobito one koje su pravne, poslovne ili financijske naravi, u okviru kojih se pružatelj stavio na raspolaganje naručitelju za vrijeme trajanja ugovora i obvezao se da će se suzdržavati od sklapanja ugovora sličnog sadržaja s konkurentima naručitelja.

33 Najprije valja podsjetiti da, poput Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.), Direktiva o PDV-u dodjeljuje vrlo široko područje primjene PDV-u predviđajući u svojem članku 2. koji se odnosi na oporezive transakcije, uz uvoz robe, isporuku robe ili pružanje usluga uz naknadu unutar države članice koje obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav (presuda *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, t. 25.).

34 Odredbe koje se nalaze u Glavi IX. Direktive o PDV-u izuzimaju određene aktivnosti od PDV-a. Pružanje usluga savjetovanja, osobito pravnog, poslovnog i financijskog savjetovanja, nije dio tih izuzetaka. Slijedom toga, usluge savjetovanja, kao što su one u glavnom postupku, uključene su u područje primjene Direktive o PDV-u.

35 Valja podsjetiti da, sukladno sudskoj praksi Suda, poreznu osnovicu za pružanje usluga čini sve što je primljeno kao naknada za pruženu uslugu i da je stoga isporuka usluga oporeziva samo ako postoji izravna povezanost između obavljene usluge i primljene naknade. Slijedom toga, isporuka je oporeziva samo ako između pružatelja usluge i korisnika usluge postoji pravni odnos u okviru kojega se razmjenjuju uzajamne obaveze, a naknada koju je primio pružatelj usluge čini stvarnu protuvrijednost usluge pružene korisniku (vidjeti u tom smislu presude *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, t. 13. i 14., kao i *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, t. 39.).

36 Prema tome, valja utvrditi predstavlja li paušalna naknada isplaćena u okviru ugovora o pretplati za pružanje usluga savjetovanja, kao što su one u glavnom predmetu, protuobavu za isporuku ugovorenih usluga uključujući i obvezu biti stalno na raspolaganju naručitelju kao i suzdržavati se od sklapanja ugovora s njegovim konkurentima, te postoji li izravna povezanost između obavljenih usluga i primljene naknade.

37 U tom smislu, u okviru predmeta koji je doveo do presude *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200) i predmeta koje je doveo do presude *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185) Sud je već ispitao primjenu PDV-a, s jedne strane, na godišnju paušalnu članarinu koja je plaćana sportskoj udruzi u svrhu korištenja sportskih objekata koji uključuju igralište za golf i, s druge strane, na paušalno plaćanje za usluge skrbi za nemoćne osobe.

38 U točki 40. presude *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200) i u točki 36. presude *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185) Sud je u biti presudio da za utvrđivanje postojanja izravne povezanosti između te usluge i za nju dobivene naknade – kada, kao u glavnom postupku, osobito stalna dostupnost pružatelja da u slučaju potrebe pruži usluge koje zahtijeva naručitelj predstavlja

bitnu karakteristiku predmetnih usluga – nije nužno utvrditi da se neka isplata odnosi na individualiziranu i preciznu uslugu koja je obavljena na zahtjev naru?itelja. U svakom od predmeta koji su doveli do tih presuda, postojala je isporuka oporezivih usluga na koje se odnosila paušalna svota, neovisno o broju pruženih i primljenih usluga, odnosno u konkretnim slu?ajevima, neovisno o broju igrališta za golf ili koli?ini pružene njege.

39 Okolnost da usluge nisu ni unaprijed definirane ni individualizirane te da se naknada za njih ispla?uje u obliku paušala nije takve naravi da može utjecati na izravnu povezanost koja postoji između obavljenih usluga i primljene naknade, ?iji je iznos unaprijed odre?en na temelju dobro razra?enih kriterija (presuda Le Rayon d'Or, C?151/13, EU:C:2014:185, t. 37.).

40 Ti zaklju?ci se mogu primijeniti na ugovor o pretplati koji se odnosi na usluge savjetovanja kao što su one u glavnom postupku – ?ije pak stvarno postojanje provjerava nacionalni sud – u okviru kojega se kupac obvezao isplatiti paušalne svote s naslova ugovorene naknade, neovisno o koli?ini i naravi usluga savjetovanja koje su stvarno pružene tijekom razdoblja na koje se odnosi ta naknada.

41 Okolnost da kupac nije isplatio samo jedan paušalni iznos nego je izvršio više periodi?nih isplata ne može utjecati na to utvr?enje jer se razlika između tih isplata ne odnosi na njihovu oporezivost nego jedino na na?in paušalnih pla?anja.

42 Kad je rije? o tome da se pružatelj obvezao da ne?e nuditi svoje usluge konkurentima naru?itelja, ta je obveza sli?na klauzuli o isklju?ivosti, koja je dio ugovora o pretplati na usluge savjetovanja pri ?emu ne može promijeniti oporezivost navedenog ugovora. Slijedom toga, kod davanja odgovora na prvo pitanje nije potrebno uzimati u obzir ?lanak 25. to?ku (b) Direktive o PDV-u o „obvezi suzdržavanja od odre?enog ?ina“.

43 S obzirom na prethodno navedeno, na prvo pitanje valja odgovoriti da ?lanak 24. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tuma?iti na na?in da pojam „isporuka usluga“ obuhva?a ugovore o pretplati za pružanje usluga savjetovanja poslovnih subjekata, koje su osobito pravne, poslovne i financijske naravi, u okviru kojih se pružatelj stavio na raspolaganje naru?itelju za vrijeme trajanja ugovora.

Drugo i tre?e pitanje

44 Drugim i tre?im pitanjem, koje valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li, kad je rije? o ugovorima o pretplati koje se odnose na usluge savjetovanja, kao što su oni u glavnom postupku, ?lanak 62. stavak 2., ?lanak 63. i ?lanak 64. stavak 1. Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da oporezivi doga?aj i obveza obra?una PDV-a nastaju istekom razdoblja za koje je ugovoreno pla?anje, a da pritom nije važno je li i koliko ?esto je naru?itelj koristio usluge koje mu je pružatelj stavio na raspolaganje.

45 Odgovor na to pitanje dijelom proizlazi iz odgovora na prvo pitanje.

46 Kad je rije? o oporezivom doga?aju, ?lanak 62. stavak 1. Direktive o PDV-u ga definira kao doga?aj kojim se ispunjavaju zakonski uvjeti potrebni za postojanje obveze obra?una PDV-a. U skladu s ?lankom 63. Direktive o PDV-u, oporezivi doga?aj i obveza obra?una PDV-a stoga nastaju po isporuci robe ili usluga.

47 Kako je i bilo navedeno u to?kama 40. i 41. ove presude, u okviru predmeta u glavnom postupku, s obzirom da predmet isporuke usluga nije bio pružati specifi?ne savjete, nego staviti se na raspolaganje klijentu u svrhu savjetovanja, pružatelj je obavio uslugu samim time što je bio na raspolaganju u razdoblju odre?enom ugovorom o pretplati, a da pritom nije važna koli?ina i narav

stvarno pruženih usluga savjetovanja tijekom razdoblja na koje se ta naknada odnosi.

48 Prema ?lanku 64. stavku 1. Direktive o PDV-u, kada uzrokuje niz pla?anja, isporuka robe se smatra završenom prilikom isteka razdobljâ na koja se takva pla?anja odnose.

49 Stoga, isporuku kao što je ona u predmetu u glavnom postupku, koja se u bitnom sastoji u tome da se svojem klijentu bude na raspolaganju, da mu se pružaju usluge savjetovanja i da se naknada periodično ispla?uje u obliku paušalnih iznosa, treba smatrati obavljenom tijekom razdoblja na koje se odnosi pla?anje, neovisno o tome je li pružatelj stvarno savjetovao svojeg klijenta tijekom tog razdoblja.

50 U smislu ?lanka 64. stavka 1. Direktive o PDV-u, treba smatrati da je usluga obavljena na kraju svakog razdoblja na koje se odnosi pla?anje. Budu?i da oporezivi doga?aj i obveza obra?una PDV-a ovise o trenutku isporuke usluga sukladno ?lanku 63. te direktive, iz toga također slijedi da ?e ta dva doga?aja nastati na kraju svakog od tih razdoblja.

51 Slijedom toga, valja odgovoriti na drugo i tre?e postavljeno pitanje da, kad je rije? o ugovorima o pretplati koji se odnose na usluge savjetovanja, kao što su oni u glavnom postupku, ?lanak 62. stavak 2., ?lanak 63. i ?lanak 64. stavak 1. Direktive o PDV-u treba tuma?iti na na?in da oporezivi doga?aj i obveza obra?una PDV-a nastaju istekom razdoblja za koje je ugovoreno pla?anje, a da pritom nije važno je li i koliko ?esto je naru?itelj stvarno koristio usluge koje mu je pružatelj stavio na raspolaganje.

Troškovi

52 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenoga, Sud (tre?e vije?e) odlu?uje:

1. **?lanak 24. stavak 1. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tuma?iti na na?in da pojam „isporuka usluga“ obuhva?a ugovore o pretplati za pružanje usluga savjetovanja poslovnih subjekata, koje su osobito pravne, poslovne i financijske naravi, u okviru kojih se pružatelj stavio na raspolaganje naru?itelju za vrijeme trajanja ugovora.**

2. **Kad je rije? o ugovorima o pretplati koji se odnose na usluge savjetovanja, kao što su oni u glavnom postupku, ?lanak 62. stavak 2., ?lanak 63. i ?lanak 64. stavak 1. Direktive 2006/112 treba tuma?iti na na?in da oporezivi doga?aj i obveza obra?una PDV-a nastaju istekom razdoblja za koje je ugovoreno pla?anje, a da pritom nije važno je li i koliko ?esto je naru?itelj stvarno koristio usluge koje mu je pružatelj stavio na raspolaganje.**

Potpisi

* Jezik postupka: bugarski