

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 3 września 2015 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 24 ust. 1, art. 25 lit. b), art. 62 ust. 2, art. 63 i art. 64 ust. 1 – Pojęcie „świadczanie usług” – Usługi doradztwa świadczone w ramach umowy abonamentu – Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego – Konieczność dowodu na faktyczne świadczenie usług – Wymagalność podatku

W sprawie C-463/14

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Administratiwen syd – Warna (Bułgaria) postanowieniem z dnia 29 września 2014 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 października 2014 r., w postępowaniu:

Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kympani OOD

przeciwko

Direktor na direkcija „Obchawane i danyczno osigurite na praktika” Warna pri Centra no uprawlenie na Naciona nata agencija za prichodite,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes izby, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašinas i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: P. Cruz Villalón,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 2 lipca 2015 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kympani OOD przez J. Ficzewa,
- w imieniu Direktor na direkcija „Obchawane i danyczno osigurite na praktika” Warna pri Centra no uprawlenie na Naciona nata agencija za prichodite przez A. Kirowa, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa oraz A. Magrippi, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, R. Camposa Laires, oraz A. Cunha, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Rusanowa oraz M. Owsiany-Hornung, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 24 ust. 1, art. 25 lit. b), art. 62 ust. 2, art. 63 i art. 64 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Asparuchowo Lejk Inwestmynt Kympani OOD (zwaną dalej „spółką ALIK”) a Direktor na direkcija „Obawane i danyčno osigurite na praktika” Warna pri Centra no upravljenje na Naciona nata agencija za prichodite (dyrektorem dyrekcji do spraw odwoła oraz praktyk podatkowych i w dziedzinie zabezpieczenia społecznego dla miasta Warna bułgarskiej agencji przychodów skarbowych, zwanym dalej „Dyrektorem”) w przedmiocie odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego w związku z nabyciem usług doradztwa w ramach abonamentu.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 2 dyrektywy VAT przewiduje:

„1. Opodatkowaniu [podatkiem] VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze;

[...]”.

4 Artykuł 9 ust. 1 tej dyrektywy stanowi, że:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

5 Artykuł 24 ust. 1 rzeczony dyrektywy ma następujące brzmienie:

„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

6 Zgodnie z art. 25 tej samej dyrektywy:

„Świadczenie usług może obejmować między innymi jedną z następujących czynności:

[...]

b) zobowiązanie do zaniechania działania lub do tolerowania czynności lub sytuacji;

[...]”.

7 Artykuł 62 dyrektywy VAT stanowi:

„Do celów niniejszej dyrektywy:

„1) »zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego« oznacza zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności [podatku] VAT;

2) podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do wydania zapłaty podatku od osoby zobowiązanej do jego uiszczenia, nawet jeżeli termin płatności może zostać odroczony”.

8 Artykuł 63 wspomnianej dyrektywy przewiduje, że:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a [podatek] VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

9 Artykuł 64 ust. 1 rzeczony dyrektywy jest zredagowany następująco:

„W przypadku transakcji związanych z wpłatą zaliczki lub płatnością rat dostawy towarów inne niż te, których przedmiotem jest wynajem towarów na pewien okres lub sprzedaż towarów na warunkach odroczonej płatności, o których mowa w art. 14 ust. 2 lit. b), oraz świadczenie usług, uważa się za dokonane z upływem terminów [okresów], których te zaliczki lub płatności dotyczą”.

10 Zgodnie z art. 66 dyrektywy VAT „[w] drodze odstąpienia od art. 63, 64 i 65, państwa członkowskie mogą postanowić, że [podatek] VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w jednym z następujących terminów:

a) nie później niż z datą wystawienia faktury;

b) nie później niż w momencie otrzymania zapłaty;

c) jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem, w określonym terminie od daty zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego”.

Prawo budżetowe

11 Zgodnie z art. 2 Zakonu o podatku od wartości dodanej (budżetowej ustawy o podatku od wartości dodanej, DW nr 63 z dnia 4 sierpnia 2006 r.) w brzmieniu obowiązującym w okresie wystąpienia okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym (zwanej dalej „ZDDS”):

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlegają:

1. każda odpłatna dostawa i każde odpłatne świadczenie usług;

[...]”.

12 Artykuł 8 ZDDS przewiduje:

„Usługa w rozumieniu tej ustawy jest wszystko, co ma wartość i nie jest towarem, pieniędżem obiegowym oraz walutą obcą używanymi jako środek płatniczy”.

13 Artykuł 9 ZDDS stanowi:

„1) »«władzeniem usługi» jest każde dokonanie usługi.

2) Za władzenie usług uważa się również:

[...]

2. zobowiązanie do zaniechania działania lub do niewykonywania prawa;

[...]”.

14 Artykuł 25 ZDDS przewiduje:

„1) »Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego« w zakresie [podatku] VAT w rozumieniu niniejszej ustawy oznacza dostawę towarów lub władzenie usług przez podatnika w rozumieniu niniejszej ustawy, nabycie wewnętrzne oraz przywóz towarów w rozumieniu art. 16.

2) Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce w dniu, w którym następuje przeniesienie własności towaru lub świadczona jest usługa.

[...]

4) W wypadku dostawy odbywającej się okresowo, etapami lub w sposób ciągły, z wyjątkiem dostaw określonych w art. 6 ust. 2, każdy okres lub etap, za który uzgodniono zapłatę, jest uważany, osobno, za dostawę, za którą do niego zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce w dniu wymagalności płatności.

[...]

6) W dniu wystąpienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego zgodnie z ust. 2, 3 i 4:

1. podatek w rozumieniu niniejszej ustawy staje się wymagalny w odniesieniu do dostawy podlegającej opodatkowaniu, zaś dla zarejestrowanego podatnika powstaje obowiązek obliczenia podatku [...],

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

15 ALIK jest bułgarską spółką, której główny przedmiot działalności stanowi rolnictwo, sadownictwo, hodowla i działalność pomocnicza względem tych dziedzin.

16 W dniu 1 sierpnia 2011 r. spółka ta zawarła umowy abonamentu dotyczące usług doradztwa z czterema innymi spółkami, a mianowicie: „Krestyn Bułmar – Korporatywni finansii” EOOD, „Krestyn Bułmar – Biznes rozwitii” EOOD, „Krestyn Bułmar – Legakonsulti” EOOD i „Biznes Ekspres” EOOD (zwanymi dalej łącznie „usługodawcami”), odpowiednio, w dziedzinach

finansowania przedsięwzięć, rozwoju działalności gospodarczej, usług doradztwa prawnego oraz usług w zakresie bezpieczeństwa informacji. Wszystkie wspomniane spółki doradztwa reprezentowała ta sama osoba. Kontrahenci rozwiązali wspomniane umowy ze skutkiem od dnia 5 marca 2012 r.

17 W rzeczonych umowach usługodawcy zobowiązali się:

- być do dyspozycji spółki ALIK na potrzeby doradztwa, zebrać i zadać we wszystkie dni robocze w godzinach od 9 do 18 i w razie konieczności poza godzinami pracy, w tym w niedzielę i dni wolne od pracy;
- w razie potrzeby zapewniać przez konieczny czas fizyczną obecność kompetentnej osoby w spółce ALIK lub u osoby trzeciej mającej związek ze spółką ALIK, w tym poza godzinami pracy, w niedzielę i dni wolne od pracy;
- pozyskiwać i wymieniać między stronami dokumentację oraz informacje potrzebne w celu zapewnienia jak najpełniejszej i najskuteczniejszej ochrony interesów spółki ALIK oraz
- przekazywać w odpowiednim czasie zlecniodawcy w celu konsultacji, uzgodnienia i podpisu wszystkie niezbędne dokumenty dotyczące ochrony jego interesów.

18 Usługodawcy oświadczyli, że nie zawarli podobnej umowy z osobami trzecimi mającymi interesy sprzeczne z interesami spółki ALIK lub będącymi jej bezpośrednimi konkurentami. Zobowiązali się również, iż nie zawierają takich umów.

19 Spółka ALIK ze swej strony zobowiązała się do zapłaty cotygodniowo na ich rzecz wynagrodzenia, płatnego w każdy poniedziałek następujący po tygodniu, za który jest ono należne. Spółka ALIK odliczyła podatek VAT wskazany na fakturach wystawionych przez usługodawców.

20 Spółka ALIK została objęta kontrolą podatkową za okres od sierpnia do października 2011 r. Podczas tej kontroli organy podatkowe ustaliły, że faktury zostały wystawione w terminie określonym w umowach, odpowiednio zaksięgowane przez usługodawców i spółkę ALIK oraz wymienione w deklaracji podatku VAT. Organy podatkowe stwierdziły również, że wystawione przez usługodawców faktury zostały zapłacone w drodze przelewów bankowych. Ustalono ponadto, że usługodawcy posiadali personel wystarczająco wykwalifikowany, aby wykonywać uzgodnione usługi.

21 Jeżeli chodzi o sposób wykonywania tych usług, usługodawcy oświadczyli, że kontrahenci nie przewidzieli, iż zamawianie i świadczenie tych usług będzie formalnie stwierdzane w dokumentach. Bieżące zadania i problemy były analizowane podczas zebrań, telefonicznie i w drodze korespondencji elektronicznej. Osoby konkretnie odpowiedzialne za wykonywanie wspomnianych usług wyjaśniły, że osoba odpowiedzialna za komunikację z klientem przydziela im w drodze korespondencji elektronicznej różne zadania do wykonania na rzecz spółki ALIK.

22 Organy podatkowe uznały, że nie przedstawiono żadnego dowodu dotyczącego rodzaju, liczby i charakteru rzeczywiście świadczonych usług. W szczególności nie przedstawiono żadnego dokumentu z pierwszej ręki w odniesieniu do liczby przepracowanych godzin ani żadnej informacji dotyczącej sposobu ustalania cen usług. W dniu 1 sierpnia 2013 r. organy podatkowe wydały decyzję w sprawie korekty wysokości zobowiązania podatkowego odmawiając spółce ALIK prawa do odliczenia podatku VAT zafakturowanego przez usługodawców i wynoszącego 33 349 lewów bułgarskich (BGN), co odpowiada około 17 000 EUR.

23 Spółka ALIK odwołała się od decyzji w sprawie korekty wysokości zobowiązania podatkowego do Dyrektora, który utrzymał ją w mocy decyzją z dnia 4 listopada 2013 r., w wyniku czego spółka ALIK wniosła skargę do sądu odsyłającego.

24 Sąd odsyłający zauważył, że umowy zawarte przez spółkę ALIK określały jedynie dziedzinę usług doradczych i nie wskazywały żadnego konkretnego rezultatu, jaki miał zostać osiągnięty, jeżeli chodzi o przedmiot, termin wykonania, sposób odbioru i cenę jednostkową tych usług. Sąd ten dodaje, że decyzja kontrahentów, aby wynagradzać usługi świadczone przez strony zryczałtowanymi kwotami płaconymi w regularnych terminach, dowodzi, że kontrahenci nie przewidzieli powołania wymagalności wynagrodzenia z konkretnym rezultatem, z uwagi na co nie ma potrzeby badać, czy rezultaty takie zostały w rzeczywistości osiągnięte.

25 Sąd odsyłający wyjaśnił, że organy podatkowe nigdy nie twierdziły, iż świadczenie usług, na podstawie których spółka ALIK domaga się prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT, stanowiło oszustwo, ani tym bardziej nie przedstawiły w tym względzie dowodów.

26 Rzeczone sądy wskazują jednak, że żywi wątpliwości co do tego, czy umowa abonamentu, taka jak będąca przedmiotem postępowania głównego, może stanowić „świadczenie usług” w rozumieniu art. 24 ust. 1 i art. 25 lit. b) dyrektywy VAT lub czy samo świadczenie konkretnych usług doradczych może stanowić takie świadczenie i uprawniać do odliczenia podatku VAT. W pierwszym przypadku sąd odsyłający zastanawia się również, czy zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego oraz wymagalność podatku następuje z upływem okresu, za który ustalono zapłatę.

27 W tych okolicznościach Administratiwen syd – Warna (sąd administracyjny w Warnie) postanowił zawiesić postępowanie i zadał Trybunałowi następujące pytania prejudycjalne:

„1) Czy przepisy art. 24 ust. 1 i art. 25 lit. b) dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że pojęcie »świadczenia usług« obejmuje także wypadki umów dotyczących wykonania usług doradztwa w ramach abonamentu, takich jak te w postępowaniu głównym, w ramach których usługodawca – dysponujący wykwalifikowanym personelem do wykonania tych usług – jest do dyspozycji zlecniodawcy w okresie trwania umowy i zobowiązuje się do zaniechania zawierania umów o podobnym przedmiocie z konkurentami zlecniodawcy?

2) Czy przepisy art. 63 i art. 64 ust. 1 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego odnosi się do świadczenia usług doradztwa w ramach abonamentu następuje z upływem okresu, za który ustalono zapłatę, bez względu na to, czy i ile razy zlecniodawca skorzysta z usług, w odniesieniu do których doradca był do dyspozycji zlecniodawcy?

3) Czy przepis art. 62 ust. 2 dyrektywy [VAT] należy interpretować w ten sposób, że usługodawca wskazany w umowie o świadczenie usług w ramach abonamentu musi naliczyć podatek VAT w odniesieniu do świadczenia usług wraz z upływem okresu, za który ustalono wynagrodzenie abonamentowe, czy też zobowiązanie to powstaje wyjątkowo, jeżeli w danym

okresie podatkowym zleceniodawca skorzysta z usług doradcy”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

28 Na rozprawie Dyrektor podniósł, że pytania zadane Trybunałowi są niedopuszczalne, gdy w sprawie w postępowaniu głównym nie występuje żadna kwestia prawna, zważywszy, że wszystkie zainteresowane strony zgadzają się co do interpretacji rozpatrywanych w postępowaniu głównym przepisów dyrektywy VAT, lecz występuje tu jedynie kwestia okoliczności faktycznych dotyczących istnienia dowodów wskazujących rzeczywisty charakter usług doradztwa świadczonych przez usługodawców.

29 W tym względzie należy przypomnieć, że w ramach współpracy między Trybunałem i sądami krajowymi ustanowionej w art. 267 TFUE wyjącznie do sądu krajowego, przed którym zawisł spór i na którym spoczywa odpowiedzialność za wydanie przyszłego wyroku, należy – przy uwzględnieniu okoliczności konkretnej sprawy – zarówno ocena, czy do wydania wyroku jest mu niezbędne uzyskanie orzeczenia prejudycjalnego, jak i ocena znaczenia pytań, które zadaje on Trybunałowi. Ponadto sądy krajowe mają za zadanie dostarczyć Trybunałowi informacji na temat stanu faktycznego i prawnego, które są niezbędne do udzielenia użytecznych odpowiedzi na pytania, z którymi się do niego zwróciły (zob. w szczególności wyrok Rosado Santana, C-177/10, EU:C:2011:557, pkt 32, 33).

30 Tymczasem zdaniem sądu odsyłającego brak rzeczywistego charakteru spornych w postępowaniu głównym usług, podobnie jak istnienie wynikającego z tego oszustwa, nie zostało wykazany. Co więcej, sąd ów ma wątpliwości w zakresie stosowania podatku VAT do umów dotyczących usług doradztwa w ramach abonamentu.

31 W konsekwencji pytania prejudycjalne należy uznać za dopuszczalne.

W przedmiocie pytania pierwszego

32 Poprzez swe pierwsze pytanie sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy art. 24 ust. 1 i art. 25 lit. b) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „świadczona usługa” obejmuje umowy dotyczące wykonania usług doradztwa, w szczególności prawnego, gospodarczego i finansowego, w ramach abonamentu, w zakresie których to usług usługodawca jest do dyspozycji zleceniodawcy w okresie trwania umowy i zobowiązuje się do zaniechania zawierania umów o podobnym przedmiocie z konkurentami zleceniodawcy.

33 Tytułem wstępu należy przypomnieć, że podobnie jak szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), dyrektywa VAT wyznacza bardzo szeroki zakres przedmiotowy podatku VAT, obejmując nim, w art. 2, dotyczącym czynności podlegających opodatkowaniu, oprócz przywozu towarów także dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze (wyrok Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, pkt 25).

34 Przepisy znajdujące się w tytule IX dyrektywy VAT zwalniają pewne rodzaje działalności z podatku VAT. Świadczenie usług doradztwa, między innymi prawnego, gospodarczego i handlowego, nie jest objęte tymi zwolnieniami. W konsekwencji usługi doradztwa, takie jak te w postępowaniu głównym, mieszczą się w zakresie stosowania dyrektywy VAT.

35 Należy przypomnieć, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału podstawą opodatkowania usług jest wszystko to, co zostało otrzymane jako świadczenie wzajemne za świadczone usługi, a tym samym świadczenie usług jest opodatkowane jedynie wtedy, jeżeli istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczone usługi a otrzymanym świadczeniem wzajemnym. W konsekwencji świadczenie usług podlega opodatkowaniu, wyłącznie jeżeli pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w trakcie którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi rzeczyswist? równowartość usług świadczonych na rzecz usługobiorcy (zob. podobnie wyroki: Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, pkt 13, 14; Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, pkt 39).

36 Należy więc ustalić, czy zryczałtowana zapłata dokonywana z tytułu świadczenia usług doradztwa w ramach umowy abonamentu, taka jak ta w postępowaniu głównym, stanowi świadczenie wzajemne za świadczenie ustalonych usług obejmujących zobowiązanie do bycia do stałej dyspozycji zlecniodawcy oraz niezawierania umów z jego konkurentami i czy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczonymi usługami i otrzymanym świadczeniem wzajemnym.

37 W tym względzie w ramach spraw zakończonych, odpowiednio, wyrokami Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200) i Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185) Trybunał zbadał już stosowanie podatku VAT, po pierwsze, do rocznej zryczałtowanej składowki uiszczanej na rzecz stowarzyszenia sportowego w celu korzystania z infrastruktury sportowej obejmującej pole golfowe, i po drugie, do opłaty ryczałtowej za świadczenia z tytułu opieki zdrowotnej dla osób niesamodzielnych.

38 W pkt 40 wyroku Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200) i w pkt 36 wyroku Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185) Trybunał orzekł zasadniczo, że w przypadku gdy rozpatrywane świadczenie usług charakteryzuje się w szczególności cięgotowością usługodawcy do udzielenia w odpowiednim momencie świadczeń wymaganych przez usługobiorcę, to aby uznać, że istnieje bezpośredni związek pomiędzy wspomnianym świadczeniem oraz otrzymywanym w zamian świadczeniem wzajemnym, nie jest konieczne ustalenie, że zapłata odnosi się do zindywidualizowanego i cięłonego świadczenia udzielonego na żądanie usługobiorcy. W obydwu sprawach zakończonych tymi wyrokami występowало świadczenie usług podlegających opodatkowaniu, z którym to świadczeniem więzała się zryczałtowana kwota, niezależnie od liczby wykonanych i uzyskanych świadczeń, a konkretnie, odpowiednio, przypadków korzystania z pola golfowego lub liczby świadczeń zdrowotnych.

39 Okoliczności, że świadczenia nie są ani z góry określone, ani zindywidualizowane, oraz że wynagrodzenie jest wypłacane w formie ryczałtu, nie ma wpływu na bezpośredni związek pomiędzy świadczeniem usług a otrzymanym w zamian świadczeniem, którego kwota jest określona z góry i zgodnie z ustalonymi kryteriami (wyrok Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, pkt 37).

40 Uwagi te mają zastosowanie do umowy dotyczącej usług doradztwa w ramach abonamentu, takiej jak ta w postępowaniu głównym, w których rzeczywisty charakter podlega jednak ustaleniu przez sąd krajowy w ramach której to umowy klient zobowiązał się do zapłaty zryczałtowanych kwot tytułem wynagrodzenia ustalonego przez kontrahentów, niezależnie od liczby i charakteru faktycznie świadczonych usług doradztwa, w okresie, jakiego dotyczy to wynagrodzenie.

41 Okoliczności, że klient nie płaci jednej zryczałtowanej kwoty, lecz dokonuje licznych płatności okresowych, nie może mieć wpływu na to stwierdzenie, albowiem różnica w tych płatnościach nie dotyczy tego, że działalność podlega opodatkowaniu ze względu na jej

charakter, lecz jedynie zasad zapłaty ryczałtu.

42 Jeeli chodzi o zobowiązanie usługodawcy, iż nie będzie on oferował usług konkurentom zlecniodawcy, jest ono zbliżone do klauzuli wyłączeniowej, wpisanej do umowy dotyczącej usług doradztwa w ramach abonamentu, i nie może zmienić faktu, że rzeczona umowa, ze względu na jej charakter, podlega opodatkowaniu. W konsekwencji nie ma potrzeby odpowiadać na pytanie pierwsze z uwzględnieniem art. 25 lit. b) dyrektywy VAT, który to przepis dotyczy „zobowiązania do zaniechania działania”.

43 W świetle powyższych uwag na pierwsze z zadanych pytań należy odpowiedzieć, iż art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „świadczenia usług” obejmuje umowy dotyczące wykonania na rzecz przedsiębiorstwa usług doradztwa, w szczególności prawnego, gospodarczego i finansowego, w ramach abonamentu, w zakresie których usługodawca jest do dyspozycji zlecniodawcy w okresie trwania umowy.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

44 Poprzez swe pytania drugie i trzecie, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający stara się w istocie ustalić, czy jeżeli chodzi o umowy dotyczące usług doradztwa w ramach abonamentu, takie jak te w postępowaniu głównym, art. 62 ust. 2, art. 63 i art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego i wymagalność podatku następuje z upływem okresu, za który ustalono zapłatę, bez względu na to, czy i ile razy zlecniodawca skorzystał z usług usługodawcy.

45 Odpowiedź na to pytanie wynika oczywiście z odpowiedzi na pierwsze pytanie.

46 Jeżeli chodzi o zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, jest ono zdefiniowane w art. 62 ust. 1 dyrektywy VAT jako zdarzenie, w wyniku którego zostają spełnione prawne wymogi wymagalności podatku VAT. Zgodnie z art. 63 dyrektywy VAT zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce i w konsekwencji podatek VAT staje się wymagalny w momencie wykonania usług.

47 Tymczasem, jak wskazano w pkt 40 i 41 niniejszego wyroku, jako że w sprawie w postępowaniu głównym przedmiotem świadczenia usług nie jest udzielanie ściśle określonych porad, lecz bycie do dyspozycji klienta w celu zapewniania mu doradztwa, usługodawca świadczy usługi ze względu na sam fakt takiego bycia do dyspozycji w okresie ustalonym w umowie abonamentu, niezależnie od liczby i charakteru faktycznie świadczonych usług doradztwa w okresie objętym tym wynagrodzeniem.

48 Zgodnie z art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT w przypadku transakcji związanych z płatnościami rat świadczenie usług uważa się za dokonane z upływem okresów, których płatności te dotyczą.

49 Wobec powyższego należy uznać, że usługa taka jak ta w postępowaniu głównym, polegająca zasadniczo na byciu do stałej dyspozycji klienta, aby świadczyć mu usługi doradztwa, i wynagradzana ryczałtowymi kwotami wypłacanymi okresowo, powinna zostać uznana za wykonaną w okresie, którego dotyczy płatność, bez względu na to, czy usługodawca doradza swemu klientowi w tym okresie.

50 Należy uznać, że usługa zostaje wykonana na koniec każdego okresu, którego dotyczy płatność, zgodnie z art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT. Jako że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego i wymagalność podatku zależy od momentu świadczenia usług, zgodnie z art. 63 tej dyrektywy, również obydwa te zdarzenia następują na koniec każdego z tych okresów.

51 W konsekwencji na drugie i trzecie z zadanych pytań należy odpowiedzieć, że jeżeli chodzi o umowy dotyczące usług doradztwa w ramach abonamentu, takie jak te w postępowaniu głównym, art. 62 ust. 2, art. 63 i art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, iż zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego i wymagalność podatku następuje z upływem okresu, za który ustalono zapłatę, bez względu na to, czy i ile razy zlecniodawca skorzystał z usług usługodawcy.

W przedmiocie kosztów

52 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 24 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „zawłaszczenia usług” obejmuje umowy dotyczące wykonania na rzecz przedsiębiorstwa usług doradztwa, w szczególności prawnego, gospodarczego i finansowego, w ramach abonamentu, w zakresie których usługodawca jest do dyspozycji zlecniodawcy w okresie trwania umowy.**

2) **Jeżeli chodzi o umowy dotyczące usług doradztwa w ramach abonamentu, takie jak te w postępowaniu głównym, art. 62 ust. 2, art. 63 i art. 64 ust. 1 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego i wymagalność podatku następuje z upływem okresu, za który ustalono zapłatę, bez względu na to, czy i ile razy zlecniodawca skorzystał z usług usługodawcy.**

Podpisy

* Język postępowania: bułgarski.