

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 3. septembra 2015(*)

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – Členi 24(1), 25(b), 62(2), 63 in 64(1) – Pojem ‚opravljanje storitev‘ – Pavšalna pogodba o opravljanju svetovalnih storitev – Obdavčljivi dogodek – Nujnost dokaza o dejansko opravljenih storitvah – Obveznost obračuna DDV“

V zadevi C-463/14,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Administrativen sad – Varna (Bolgarija) z odločbo z dne 29. septembra 2014, ki je prispela na Sodišče 8. oktobra 2014, v postopku

Asparuhovo Lake Investment Company OOD

proti

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

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi M. Ilešić, predsednik senata, A. Ó Caoimh, sodnik, C. Toader, sodnica, E. Jarašić in C. G. Fernlund (poročevalci), sodnika,

generalni pravobranilec: P. Cruz Villalón,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 2. julija 2015,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Asparuhovo Lake Investment Company OOD J. Fišev,
- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna prakтика“ Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite A. Kirova, agentka
- za grško vlado K. Georgiadis in A. Magrippi, agenta,
- za portugalsko vlado L. Inez Fernandes in R. Campos Laires ter A. Cunha, agenti,
- za Evropsko komisijo D. Roussanov in M. Owsiany-Hornung, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 24(1), 25(b), 62(2), 63 in 64(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Asparuhovo Lake Investment Company OOD (v nadaljevanju: ALIC) in Direktor na Direkcija „Obžalovane i današno-osiguritelna praktila“ – Varna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite (direktor direktorata „pritožbe in davšne prakse ter prakse na področju socialne varnosti“ za mesto Varna pri centralni upravi nacionalne agencije za javne prihodke, v nadaljevanju: Direktor) glede odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za prejete svetovalne storitve po pavšalni pogodbi.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2 Direktive o DDV določa:

„1. Predmet DDV so naslednje transakcije:

[...]

(c) storitve, ki jih davšni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[...]“

4 Člen 9(1) te direktive določa:

„Davšni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

„Ekonomska dejavnost‘ je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 Člen 24(1) navedene direktive določa:

„Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga.

6 Člen 25 iste direktive določa:

„Opravljanje storitev lahko med drugim vključuje eno od naslednjih transakcij:

[...]

(b) obveznost opustitve dejanja ali dopustitve dejanja ali stanja;

[...]“

7 Člen 62 Direktive o DDV določa:

„Za namene te direktive:

(1) je ‚obdavčljivi dogodek‘ dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV;

(2) ‚obveznost obračuna‘ DDV nastane v trenutku, ko ima davčni organ po zakonu pravico zahtevati davek od osebe, ki ga je dolžna plačati, četudi se plačilo lahko odloži.“

8 Člen 63 te direktive določa:

„Obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.“

9 Člen 64(1) navedene direktive določa:

„Če se izdajajo zaporedni računi ali izvršijo zaporedna plačila, se dobava blaga, razen tiste, ki predstavlja najem blaga za določeno obdobje ali prodajo blaga z odloženim plačilom iz točke (b) člena 14(2), ali opravljanje storitev šteje za zaključeno v trenutku, ko poteče obdobje, na katerega se taki računi ali plačila nanašajo.“

10 Člen 66 Direktive o DDV državam članicam dopušča odstopanje od „členov 63, 64 in 65 [in da] določijo, da obveznost obračuna DDV za določene transakcije ali za določene kategorije davčnih zavezancev nastane v enem od naslednjih trenutkov:

(a) najkasneje ob izdaji računa;

(b) najkasneje ob prejemu plačila;

(c) če račun ni izdan ali je izdan kasneje, v določenem obdobju od datuma obdavčljivega dogodka.“

Bolgarsko pravo

11 Člen 2 zakona o DDV (Zakon za danak vrhu dobavenata stojnost, DV št. 63, z dne 4. avgusta 2006) v različici, ki je veljala v času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: ZDDS), določa:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. Vsaka odplačna dobava blaga in vsako odplačno opravljanje storitev;

[...]“

12 Člen 8 ZDDS določa:

„[S]toritev‘ v smislu tega zakona je vse, kar ima vrednost in se razlikuje od blaga ter od denarja v obtoku in tujih valut, ki se uporabljajo kot plačilno sredstvo.“

13 Člen 9 ZDDS določa:

„(1) ‚Opravljanje storitev‘ je vsako izvajanje storitev.

(2) Opravljanje storitev je tudi:

[...]

2. prevzem obveznosti zaradi opustitve dejanj ali neizvrševanja pravic;

[...]“

14 člen 25 ZDDS določa:

„(1) V okviru tega zakona je ‚obdavčljivi dogodek‘ za DDV določen kot dobava blaga ali opravljanje storitev, ki ju opravi oseba, ki je davčni zavezanec v skladu s tem zakonom, dobava znotraj Skupnosti in uvoz blaga v smislu člena 16.

(2) Obdavčljivi dogodek nastane takrat, ko se prenese lastninska pravica ali opravi storitev.

[...]

(4) Če se dobava ali storitev izvaja periodično, v fazah ali neprekinjeno se – z izjemo dobav ali storitev v skladu s členom 6(2) – vsako obdobje ali vsaka faza, za katero je bilo dogovorjeno plačilo, šteje za ločeno dobavo ali storitev, ustrezni obdavčljivi dogodek pa nastane na dan zapadlosti plačila.

[...]

(6) Z nastankom obdavčljivega dogodka v skladu z odstavki 2, 3 in 4:

1. v zvezi z obdavčljivimi transakcijami nastane obveznost obračuna davka v smislu tega zakona, za registrirano osebo pa obveznost plačila davka, [...]

[...]“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

15 ALIC je bolgarska družba, njen glavni namen pa ukvarjanje s kmetijstvom, hortikulturo, živinorejo in pomožnimi dejavnostmi.

16 Ta družba je 1. avgusta 2011 sklenila pavšalne pogodbe o svetovalnih storitvah s štirimi drugimi družbami, in sicer z družbo Krestan Bulmar – Korporativni finansi EOOD na področju poslovnih financ, z družbo Krestan Bulmar – Biznes razviti EOOD na področju podjetniškega razvoja, z družbo Krestan Bulmar – Legakonsult EOOD na področju pravnega svetovanja in z družbo Biznes Ekspres EOOD na področju informacijske varnosti (v nadaljevanju: skupaj: izvajalke). Vse te svetovalne družbe je predstavljala ista oseba. Stranke so te pogodbe prekinile s 5. marcem 2012.

17 Izvajalke so se v okviru navedenih pogodb obvezale, da bodo:

- vsak delovnik od 9.00 do 18.00 ure družbi ALIC na razpolago za svetovanje, sestanke in izvajanje zavez, po potrebi tudi zunaj delovnega časa, vključno z nedeljami in dela prostimi dnevi;
- po potrebi pri družbi ALIC in/ali tretji osebi, s katero je ta v razmerju, zagotavljale prisotnost usposobljene osebe, tudi zunaj delovnega časa, ob nedeljah in ob dela prostih dnevih;
- pridobile ter izmenjale dokumentacijo in potrebne informacije med strankami, da bi se zagotovilo najširše in najbolj učinkovito možno varstvo interesov družbe ALIC;

– prejemnici storitev v pregled, posvet in podpis v ustreznem času posredovale vse potrebne dokumente v zvezi z varstvom njenih interesov.

18 Izvajalke so navedle, da niso sklenile primerljivih pogodb s tretjimi osebami, katerih interesi bi bili v nasprotju z interesi družbe ALIC in/ali ki bi bile neposredne konkurentke te družbe. Poleg tega so se obvezale, da takih pogodb ne bodo sklepale.

19 V zameno pa se je družba ALIC obvezala, da bo izvršila plačilo vsak ponedeljek v tednu, ki sledi tednu, za katerega je to plačilo dolgovano. Družba ALIC je odbila DDV, naveden na računih, ki so jih izdale izvajalke.

20 Družba ALIC je bila predmet davčnega nadzora za obdobje od avgusta do oktobra 2011. Davčni organ je pri tem nadzoru ugotovil, da so bili računi izdani v roku, navedenemu v pogodbah, in ustrezno vknjiženi v knjige izvajalk in knjige družbe ALIC ter da so bili predmet obračuna DDV. Davčni organ je navedel tudi, da so bili računi izvajalk plačani z bančnim nakazilom. Poleg tega je bilo ugotovljeno, da so imele izvajalke dovolj usposobljeno osebo za izvedbo pogodbenih storitev.

21 Glede podrobnosti izvedbe teh storitev so izvajalke navedle, da se stranke niso dogovorile, da naročilo in opravljanje teh storitev poteka formalno z dokumenti. Tekoče naloge in problemi so se obravnavali na sestankih, po telefonu ali elektronski pošti. Posamezne osebe, zadolžene za izvedbo navedenih storitev, so pojasnile, da jim je oseba, odgovorna za komuniciranje s stranko, z elektronskimi sporočili dodelila različne naloge, ki jih je bilo treba opraviti za družbo ALIC.

22 Davčni organ je menil, da ni bil predložen nikakršen dokaz glede vrste, količine in narave dejansko opravljenih storitev, zlasti nikakršen dokument iz prve roke o številu opravljenih ur, in da ni bila predložena nikakršna informacija o tem, kako so bile določene cene storitev. Davčni organ je 1. avgusta 2013 sprejel popravek odločbe o odmeri davka, s katerim je družbi ALIC zavrnil pravico do odbitka DDV, ki so ga obračunale izvajalke, ta popravek pa se je nanašal na znesek 33.349 levov (BGN), bodisi približno 17.000 EUR.

23 Družba ALIC je ta popravek izpodbijala pri Direktor. Ker je ta potrdil navedeni popravek z odločbo z dne 4. novembra 2013, je družba ALIC vložila tožbo pri predložitvenem sodišču.

24 Navedeno sodišče navaja, da je bilo v pogodbah, ki jih je sklenila družba ALIC, določeno le področje svetovalnih storitev in da v njih ni bilo navedeno nič o konkretnem rezultatu, ki bi ga bilo treba doseči glede vsebine, roka za izvršitev, cene na enoto teh storitev in glede tega, kako so storitve prejete. Navedeno sodišče dodaja, da odločitev strank, da so izvajalke za opravljene storitve plačane s pavšalnimi zneski, ki se nakazujejo v rednih časovnih presledkih, dokazuje, da obveznosti plačila te stranke niso povezovale s konkretnim rezultatom, tako da ni treba preužiti, ali so bili taki rezultati dejansko doseženi.

25 Predložitveno sodišče pojasnjuje, da davčni organ ni nikoli zatrjeval, da gre pri opravljanju storitev, na podlagi katerega družba ALIC uveljavlja pravico do odbitka vstopnega davka, za goljufijo, in da ta organ niti ni predložil dokazov v ta namen.

26 Predložitveno sodišče navaja, da ima kljub temu dvome o tem, ali lahko pavšalna pogodba, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, pomeni „opravljanje storitev“ v smislu členov 24(1) in 25(b) Direktive o DDV, oziroma ali lahko le opravljanje konkretnih svetovalnih storitev pomeni tako opravljanje storitev, s katerim nastane pravica do odbitka DDV. V prvem primeru se sprašuje tudi, ali obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV nastaneta ob izteku obdobja, za katero je bilo dogovorjeno plačilo.

27 V teh okoliščinah je Administrativen sad – Varna (upravno sodišče v Varni, Bolgarija) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba člena 24(1) in 25(b) Direktive [o DDV] razlagati tako, da so v pojmu ‚opravljanje storitev‘ zajeti tudi primeri pavšalnih pogodb o opravljanju svetovalnih storitev, kakršne so te iz postopka v glavni stvari, pri katerih se je izvajalec, ki razpolaga z osebjem, usposobljenim za opravljanje storitev, obvezal, da bo prejemniku za čas trajanja pogodbe na razpolago in da s konkurenti prejemnika ne bo sklepal pogodb s primerljivo vsebino?

2. Ali je treba člena 64(1) in 63 Direktive [o DDV] razlagati tako, da pri svetovalnih storitvah, izvajanih v okviru pavšalne pogodbe, obdavčljivi dogodek nastane ob izteku obdobja, za katero je bilo dogovorjeno plačilo, ne da bi bilo upoštevno, ali in kako pogosto je prejemnik uporabil storitve, za katerih opravljanje mu je bil svetovalec na razpolago?

3. Ali je treba člen 62(2) Direktive [o DDV] razlagati tako, da mora tisti, ki v okviru pavšalne pogodbe opravlja storitve, DDV za opravljanje storitev obračunati ob izteku obdobja, za katero je bilo dogovorjeno plačilo pavšala, ali pa obveznost obračuna nastane, le če je prejemnik v ustreznem davčnem obdobju uporabil storitve svetovalca?

Vprašanja za predhodno odločanje

Dopustnost

28 Direktor je na obravnavi pred Sodiščem trdil, da vprašanja, postavljena Sodišču, niso dopustna, ker v postopku v glavni stvari niso odprta pravna vprašanja, glede na to, da se zadevne stranke strinjajo o razlagi določb Direktive o DDV, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, temveč le vprašanja o dejstvih, ki se nanašajo na obstoj dokazov o resničnosti svetovalnih storitev, ki so jih opravile izvajalke.

29 V zvezi s tem je treba opozoriti, da je v okviru sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, določenim v členu 267 PDEU, le nacionalno sodišče, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, tisto, ki ob upoštevanju posebnosti zadeve presodi potrebo po izdaji predhodne odločbe, da bi lahko izdalo sodbo, in tudi upoštevnost vprašanj, ki jih predloži Sodišče. Poleg tega so nacionalna sodišča tista, ki Sodišču predložijo dejanske in pravne elemente, ki so potrebni za to, da bi dalo koristen odgovor na postavljena vprašanja (glej zlasti sodbo Rosado Santana, C-177/10, EU:C:2011:557, točki 32 in 33).

30 Predložitveno sodišče meni, da neresničnost svetovalnih storitev iz postopka v glavni stvari in obstoj goljufije, ki bi iz tega izhajala, nista bila dokazana. Poleg tega to sodišče izraža dvom o uporabi DDV za pavšalne pogodbe o svetovalnih storitvah.

31 Zato je treba šteti, da so postavljena vprašanja dopustna.

Prvo vprašanje

32 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člena 24(1) in 25(b) Direktive o DDV razlagati tako, da so v pojmu „opravljanje storitev“ zajeti primeri pavšalnih pogodb o opravljanju svetovalnih storitev, ki so zlasti pravne, podjetniške in poslovne narave, pri katerih je bil izvajalec na razpolago prejemniku za čas trajanja pogodbe in se je obvezal, da s konkurenti prejemnika ne bo sklepal pogodb s primerljivo vsebino.

33 Najprej je treba opozoriti, da Direktiva o DDV – tako kot Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih - Skupni sistem davka na

dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) – opredeljuje zelo široko področje uporabe DDV s tem, da v členu 2, ki se nanaša na obdavčljive transakcije, poleg uvoza blaga zajame dobavo blaga in opravljanje storitev, ki ju davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo (sodba Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, točka 25).

34 Z določbami v okviru naslova IX Direktive o DDV so nekatere dejavnosti predmet oprostitve DDV. Opravljanje svetovalnih storitev, zlasti pravno, podjetniško in poslovno svetovanje, ni del teh oprostitvev. Svetovalne storitve, kakršne so te v postopku v glavni stvari, so zato zajete s področjem uporabe Direktive o DDV.

35 Spomniti je treba, da je v skladu s sodno prakso Sodišča davčna osnova za opravljanje storitev vse, kar se prejme v zameno za opravljeno storitev, in da je opravljanje storitev obdavčljivo, samo če obstaja neposredna zveza med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom. Zato je opravljena storitev obdavčljiva, samo če med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri čemer plačilo, ki ga prejme izvajalec, pomeni dejansko protivrednost storitve, opravljene za prejemnika (glej v tem smislu sodbi Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, točki 13 in 14, in Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, točka 39).

36 Ugotoviti je torej treba, ali je pavšalno plačilo v okviru pavšalne pogodbe o opravljanju svetovalnih storitev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, opravljeno v zameno za opravljanje dogovorjenih storitev, s katerimi je zajeta obveznost biti stalno na razpolago prejemniku in obveznost nesklepanja pogodb z njegovimi konkurenti, in ali obstaja neposredna zveza med opravljenimi storitvami in prejetimi plačili.

37 V zvezi s tem je Sodišče v zadevi, v kateri je bila izdana sodba Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200), oziroma zadevi, v kateri je bila izdana sodba Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), že preizkusilo uporabo DDV pri letni pavšalni članarini, plačani športnemu združenju za uporabo športnih objektov, ki vključujejo igrišče za golf, oziroma pri pavšalnem plačilu za pomoč in postrežbo vzdrževanih oseb.

38 V točki 40 sodbe Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200) in točki 36 sodbe Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185) je Sodišče v bistvu razsodilo, da kadar je za zadevno storitev med drugim znano, da je ponudnik storitve stalno na voljo, da po potrebi ponudi storitve, ki jih zahteva prejemnik, za ugotovitev obstoja neposredne zveze med navedeno storitvijo in prejetim plačilom ni treba dokazati, da se plačilo nanaša na individualizirano storitev, ki se ponuja v točno določenem času na zahtevo prejemnika. V vsaki od teh zadev, v katerih sta bili izdani ti sodbi, je obstajala obdavčljiva opravljena storitev, na katero se je nanašal pavšalni znesek, neodvisno od števila opravljenih in prejetih storitev, v tem primeru od tega, kolikokrat je bilo igrišče za golf uporabljeno, oziroma od količine dane pomoči in postrežbe.

39 Okoliščina, da storitve niso niti vnaprej opredeljene niti individualizirane in da je plačilo opravljeno v obliki pavšalnega zneska, ni taka, da bi vplivala na neposredno zvezo med opravljeno storitvijo in prejetim plačilom, katerega znesek je določen vnaprej in na podlagi natančno določenih meril (sodba Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, točka 37).

40 Ti preudarki se uporabijo za pavšalno pogodbo o svetovalnih storitvah, kakršna je ta v postopku v glavni stvari – katere resničnost vendarle preveri nacionalno sodišče – v okviru katere se je ena stranka zavezala, da bo iz naslova plačila, dogovorjenega med strankami, plačevala pavšalne zneske, neodvisno od količine in narave svetovalnih storitev, ki so dejansko opravljene v obdobju, na katerega se to plačilo nanaša.

41 Okoliščina, da stranka ne plaša le enega pavšalnega zneska temveč opravi več periodičnih plačil, ne more vplivati na to ugotovitev, ker se razlikovanje med temi plačili ne nanaša na obdavčljivost dejavnosti temveč le na način plačila pavšala.

42 Obveznost izvajalca, da ne bo ponujal storitev konkurentu prejemnika, pa je podobna klavzuli o izključnosti, ki je del pavšalne pogodbe o svetovalnih storitvah, in ni taka, da bi spremenila obdavčljivost navedene pogodbe. Zato na prvo vprašanje ni treba odgovoriti ob upoštevanju člena 25(b) Direktive o DDV, ki se nanaša na „obveznost opustitve“.

43 Ob upoštevanju zgoraj navedenih preudarkov je treba na prvo postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 24(1) Direktive o DDV razlagati tako, da so v pojmu „opravljanje storitev“ zajeti primeri pavšalnih pogodb o opravljanju svetovalnih storitev za podjetje, ki so zlasti pravne, podjetniške in poslovne narave, pri katerih je bil izvajalec na razpolago prejemniku za čas trajanja pogodbe.

Drugo in tretje vprašanje

44 Predložitveno sodišče z drugim in tretjim vprašanjem, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba glede pavšalnih pogodb o svetovalnih storitvah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, člena 62(2), 63 in 64(1) Direktive o DDV razlagati tako, da obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV nastaneta ob izteku obdobja, za katero je bilo dogovorjeno plačilo, ne da bi bilo upoštevno, ali in kako pogosto je prejemnik uporabil storitve izvajalca.

45 Odgovor na to vprašanje delno izhaja iz odgovora na prvo vprašanje.

46 Obdavčljivi dogodek je opredeljen v členu 62(1) Direktive o DDV kot dogodek, s katerim so izpolnjeni pravni pogoji, potrebni za nastanek obveznosti obračuna DDV. V skladu s členom 63 Direktive o DDV ta obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna DDV nastane, ko so storitve opravljene.

47 Ker pa namen opravljanja storitev v okviru postopka v glavni stvari, kot je bilo navedeno v točkah 40 in 41 te sodbe, ni bil opravljati dobro opredeljeno svetovanje, temveč biti stranki na razpolago za svetovanje, izvajalec opravi storitev že s tem, da je v okviru pavšalne pogodbe v določenem obdobju na razpolago, neodvisno od količine in narave svetovalnih storitev, ki so dejansko opravljene v obdobju, na katero se to plačilo nanaša.

48 Člen 64(1) določa, da če se izvršijo zaporedna plačila, se opravljanje storitev šteje za zaključeno v trenutku, ko poteče obdobje, na katero se ta plačila nanašajo.

49 Zato je za storitev, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki vključuje predvsem to, da je nekdo stalno na razpolago svoji stranki, da zanjo opravi svetovalne storitve, in ki je plačana s periodičnimi pavšalnimi zneski, treba šteti, da je bila opravljena v obdobju, na katero se nanaša plačilo, ne glede na to, ali je izvajalec v tem obdobju svoji stranki dejansko svetoval.

50 V smislu člena 64(1) Direktive o DDV je treba na koncu vsakega obdobja, na katero se nanašajo plačila, glede storitve šteti, da je opravljena. Ker sta v skladu s členom 63 te direktive obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV odvisna od trenutka, ko je storitev opravljena, sledi, da ta dva dogodka tudi nastaneta ob koncu vsakega od teh obdobj.

51 Zato je treba na drugo in tretje postavljeno vprašanje odgovoriti, da je glede pavšalnih pogodb o svetovalnih storitvah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, treba člena 62(2), 63 in 64(1) Direktive o DDV razlagati tako, da obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV nastaneta ob izteku obdobja, za katero je bilo dogovorjeno plačilo, ne da bi bilo upoštevno, ali in

kako pogosto je prejemnik dejansko uporabil storitve izvajalca.

Stroški

52 Ker je ta postopek za stranki v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

1. **Člen 24(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da so v pojmu „opravljanje storitev“ zajeti primeri pavšalnih pogodb o opravljanju svetovalnih storitev za podjetje, ki so zlasti pravne, podjetniške in poslovne narave, pri katerih je bil izvajalec na razpolago prejemniku za čas trajanja pogodbe.**

2. **Glede pavšalnih pogodb o svetovalnih storitvah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, je treba Člene 62(2), 63 in 64(1) Direktive 2006/112/ES razlagati tako, da obdavčljivi dogodek in obveznost obračuna DDV nastaneta ob izteku obdobja, za katero je bilo dogovorjeno plačilo, ne da bi bilo upoštevno, ali in kako pogosto je prejemnik dejansko uporabil storitve izvajalca.**

Podpisi

* Jezik postopka: bolgarščina.