

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

3. září 2015(*)

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Článek 24 odst. 1, čl. 25 písm. b), čl. 62 odst. 2, článek 63 a čl. 64 odst. 1 – Pojem ‚poskytnutí služby‘ – Smlouva o předsplatném na poradenské služby – Uskutečnění zdanitelného plnění – Nezbytnost prokázat skutečné poskytnutí služeb – Daňová povinnost“

Ve věci C-463/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Administrativen sad – Varna (Bulharsko) ze dne 29. září 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 8. října 2014, v řízení

Asparuchovo Lake Investment Company OOD

proti

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

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas a C. G. Fernlund (zpravodaj), soudci,

generální advokát: P. Cruz Villalón,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 2. července 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Asparuchovo Lake Investment Company OOD J. Fiševem,
- za Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravljenie na Nacionalnata agencija za prihodite A. Kirovou, jako zmocněnkyní,
- za řeckou vládu K. Georgiadisem a A. Magrippi, jako zmocněnci,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem a R. Campos Lairesem, jakož i A. Cunha, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi D. Rusanovem a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 24 odst. 1, čl. 25 písm. b), čl. 62 odst. 2, článku 63 a čl. 64 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Asparuchovo Lake Investment Company OOD (dále jen „ALIC“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i danačno-osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (výtěžek z daní) „Úsek žalob a daňové praxe a sociálního zabezpečení“ pro město Varna při ústřední správě Národní agentury pro veřejné příjmy, dále jen „Direktor“) ve věci odpovídající daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou bylo na vstupu zatíženo pořízení poradenských služeb formou předplatného.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 směrnice o DPH stanoví:

„1. Předmetem DPH jsou tato plnění:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

4 Článek 9 odst. 1 této směrnice stanoví:

„ ‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

‚Ekonomickou činností‘ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z ní. “

5 Článek 24 odst. 1 uvedené směrnice zní následovně:

„ ‚Poskytnutím služby‘ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží. “

6 Článek 25 též směrnice stanoví:

„Poskytnutí služby může mimo jiné spočívat v některém z těchto plnění:

[...]

b) přijetí závazku zdržet se určitého jednání nebo strpět určité jednání nebo situaci;

[...]“

7 ?lánek 62 sm?rnice o DPH stanoví:

„Pro účely této sm?rnice se rozumí:

- 1) ‚uskute?n?ním zdanitelného pln?ní‘ situace, p?i níž se naplní právní podmínky pro vznik da?ové povinnosti;
- 2) ‚da?ovou povinností‘ povinnost odvést da?, jejíž spln?ní m?že správce dan? podle zákona od ur?itého okamžiku vyžadovat od osoby povinné odvést da? bez ohledu na skute?nost, že úhrada dan? m?že být odložena.“

8 ?lánek 63 této sm?rnice stanoví:

„Zdanitelné pln?ní je uskute?n?no a da?ová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

9 ?lánek 64 odst. 1 uvedené sm?rnice zní takto:

„Dodání zboží jiné než dodání, jehož p?edm?tem je nájem zboží na dobu ur?itou nebo prodej zboží s odložením platby podle ?l. 14 odst. 2 písm. b), a poskytnutí služby, které vede k postupným vyú?továním nebo postupným platbám, se považuje za uskute?né uplynutím období, ke kterým se tato vyú?tování nebo tyto platby vztahují.“

10 Podle ?lánku 66 sm?rnice o DPH „odchyln? od ?lánek? 63, 64 a 65 mohou ?lenské státy stanovit, že v p?ípad? ur?itých pln?ní nebo ur?itých kategorií osob povinných k dani vzniká da?ová povinnost v jednom z t?chto okamžik?:

- a) nejpozd?ji vystavením faktury;
- b) nejpozd?ji p?ijetím platby;
- c) není-li vystavena faktura, nebo je-li vystavena pozd?, v ur?ité lh?t? po uskute?n?ní zdanitelného pln?ní.“

Bulharské právo

11 Podle ?lánku 2 zákona o DPH (Zakon za danak varchu dobavenata stojnost, DV ?. 63, ze dne 4. srpna 2006), ve zn?ní platném v dob? rozhodné z hlediska skute?ností p?vodního sporu (dále jen „ZDDS“):

„P?edm?tem [DPH] je:

1. každé dodání zboží nebo poskytnutí služby za úplatu;

[...]“

12 ?lánek 8 ZDDS stanoví:

„‚Službou‘ ve smyslu tohoto zákona je vše, co má ur?itou hodnotu a co není zbožím, ob?živem nebo cizími m?nami, které jsou užívány jako platební prost?edek.“

13 Podle ?lánku 9 ZDDS:

„1) ‚Poskytnutím služby‘ je každá provedená služba.

2) Za poskytnutí služby se považuje rovněž:

[...]

2. splnění závazku zdržet se jednání nebo uplatnění práva;

[...]“

14 Článek 25 ZDDS stanoví:

„1) ‚Uskutečněním zdanitelného plnění‘, které zakládá povinnost k DPH, se v rámci tohoto zákona označuje dodání zboží nebo poskytnutí služby, které uskuteční osoby povinné k dani ve smyslu tohoto zákona, pořízení zboží uvnitř Společenství a dovoz zboží v souladu s článkem 16.

2) K uskutečnění zdanitelného plnění dochází převodem vlastnictví zboží nebo poskytnutím služby.

[...]

4) Pokud jde o dodání uskutečňované periodicky, postupně nebo nepřetržitě, s výjimkou dodání uvedených v čl. 6 odst. 2 se každé období či doba, za kterou byla dohodnuta platba, považuje za samostatné dodání a k uskutečnění zdanitelného plnění, které zakládá povinnost k příslušné dani, dochází v den splatnosti platby.

[...]

6) V den, kdy došlo k uskutečnění zdanitelného plnění podle odstavců 2, 3 a 4:

1. vzniká pro zdanitelná plnění daňová povinnost podle tohoto zákona a pro registrovanou osobu povinnou k dani povinnost vyfakturovat daň, [...]

[...]“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

15 ALIC je bulharská společnost, jejíž hlavním předmětem činnosti je zemědělství, zahradnictví, chov zvířat a související činnosti.

16 Dne 1. srpna 2011 uzavřela tato společnost smlouvy o předplatném na poradenské služby v oblasti podnikových financí, rozvoje obchodu, právního poradenství a služeb týkajících se informační bezpečnosti se čtyřmi dalšími společnostmi, a to konkrétně se společnostmi „Krestan Bulmar – Korporativní finansi“ EOOD, „Krestan Bulmar – Biznes razvitie“ EOOD, „Krestan Bulmar – Legakonsult“ EOOD a „Biznes Ekspres“ EOOD, (dále společně jen „poskytovatelky“). Všechny tyto poradenské společnosti byly zastoupeny jednou a tou samou osobou. Smluvní strany ukončily platnost těchto smluv ke dni 5. března 2012.

17 V rámci uvedených smluv se poskytovatelky zavázaly:

– být k dispozici společnosti ALIC pro poradenství, schůzky a zadávání úkolů každý pracovní den od 9 do 18 hodin a v případě potřeby mimo pracovní dobu včetně nedělí a dnů pracovního volna;

- p?ípadn? zajistit na nezbytnou dobu fyzickou p?ítomnost kompetentní osoby u spole?nosti ALIC nebo u t?etí osoby s vazbou na tuto spole?nost, a to v?etn? doby mimo pracovní dobu, ned?lí a dn? pracovního volna;
- získávat a vym??ovat dokumenty, jakož i nezbytné informace mezi smluvními stranami za ú?elem zajišt?ní co nejúpln?jší a nejú?inn?jší ochrany zájm? spole?nosti ALIC;
- v?as p?edávat zadavatelce ke konzultaci, odsouhlasení a podpisu všechny pot?ebné dokumenty týkající se ochrany jejích zájm?.

18 Poskytovatelky u?inily prohlášení, že podobnou smlouvu neuzav?ely s t?etími osobami, které by m?ly zájmy, jež jsou ve st?etu se zájmy spole?nosti ALIC nebo které by jí p?ímo konkurovaly. Rovn?ž se zavázaly, že se zdrží uzav?ení takovýchto smluv.

19 Jako protipln?ní se spole?nost ALIC zavázala platit jim týdenní odm?nu splatnou každé pond?lí v týdnu, který následuje po týdnu, za n?ž vznikl nárok na odm?nu. Spole?nost ALIC provedla odpo?et DPH uvedené na fakturách vydaných poskytovatelkami.

20 U spole?nosti ALIC byla provedena da?ová kontrola za období od srpna do ?íjna 2011. Da?ová správa p?i této kontrole konstatovala, že faktury byly vystaveny ve lh?t? uvedené ve smlouvách, ?ádn? zaú?továny v ú?etnictví poskytovatelek, jakož i v ú?etnictví spole?nosti ALIC a byly p?edm?tem p?iznání k DPH. Da?ová správa rovn?ž uvedla, že faktury vydané poskytovatelkami byly zaplacený prost?ednictvím plateb provedených bankovním p?evodem. Krom? toho bylo prokázáno, že poskytovatelky m?ly k dispozici personál, který byl dostate?n? kvalifikovaný pro výkon dohodnutých služeb.

21 Pokud jde o zp?sob vykonávání t?chto služeb, poskytovatelky prohlásily, že smluvní strany se nedohodly na tom, že budou prost?ednictvím dokument? formáln? zachycovat objednávku a poskytnutí uvedených služeb. Aktuální úkoly a problémy byly ?ešeny p?i setkáních, telefonicky nebo elektronickou poštou. Osoby, které m?ly výkon uvedených služeb na starost, up?esnily, že osoba odpov?dná za komunikaci se zákazníkem jim prost?ednictvím elektronické komunikace zadávala r?zné úkoly, jež m?ly být provedeny pro spole?nost ALIC.

22 Da?ová správa m?la za to, že nebyl p?edložen žádný d?kaz, pokud jde o druh, množství a povahu skute?n? poskytnutých služeb, zejména žádný p?ímý doklad o po?tu odpracovaných hodin, a že nebyla poskytnuta žádná informace o zp?sobu, jakým byly stanoveny ceny služeb. Dne 1. srpna 2013 vydala da?ová správa opravný da?ový vým?r, kterým byl spole?nosti ALIC zamítnut nárok na odpo?et DPH fakturované poskytovatelkami p?edstavující ?ástku 33 349 bulharských leva (BGN), to znamená p?ibližn? 17 000 eur.

23 Spole?nost ALIC napadla opravný vým?r u Direktor. Vzhledem k tomu, že ten uvedený vým?r rozhodnutím ze dne 4. listopadu 2013 potvrdil, podala spole?nost ALIC žalobu k p?edkládajícímu soudu.

24 Tento soud uvádí, že smlouvy uzav?ené spole?ností ALIC vymezovaly jen oblast poradenských služeb a neuvád?ly žádný konkrétní výsledek, jehož m?lo být dosaženo, pokud jde o p?edm?t, lh?tu pro provedení, zp?sob p?íjetí a jednotkovou cenu t?chto služeb. Uvedený soud dodává, že rozhodnutí smluvních stran odm??ovat služby poskytované poskytovatelkami formou paušálních ?ástek vyplácených v pravidelných intervalech prokazuje, že tyto strany nespojovaly splatnost odm?ny s konkrétním výsledkem, takže není t?eba zkoumat, zda takovýchto výsledk? bylo skute?n? dosaženo.

25 Předkládající soud upřesňuje, že daňová správa nikdy netvrdila, že poskytování služeb, na základě nichž se společnost ALIC domáhala nároku na odpočet DPH zaplacené na vstupu, bylo podvodné, a že daňová správa ani nepředložila důkazy v tomto smyslu.

26 Předkládající soud uvádí, že má nicméně pochybnosti o tom, zda taková smlouva o předplatném, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v povodním řízení, může představovat „poskytnutí služby“ ve smyslu čl. 24 odst. 1 a čl. 25 písm. b) směrnice o DPH, nebo zda pouze poskytnutí konkrétních poradenských služeb může představovat takovéto poskytnutí a založit nárok na odpočet DPH. V prvním případě si rovněž klade otázku, zda k uskutečnění zdanitelného plnění dochází a zda daňová povinnost vzniká uplynutím období, za něž byla dohodnuta platba.

27 Za těchto podmínek se Administrativen sad – Varna (Správní soud ve Varně, Bulharsko) rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je nutno čl. 24 odst. 1 a čl. 25 písm. b) směrnice [o DPH] vykládat v tom smyslu, že pojem ‚poskytnutí služby‘ zahrnuje také případy takových smluv o předplatném na poskytování poradenských služeb, jako jsou ty, o které se jedná ve věci v povodním řízení, v jejichž rámci byl poskytovatel, který disponuje kvalifikovaným personálem pro poskytování těchto služeb, k dispozici zadavateli na dobu platnosti smlouvy a zavázal se neuzavírat smlouvy s obdobným předmětem plnění s konkurenty zadavatele?

2) Je třeba články 63 a čl. 64 odst. 1 směrnice [o DPH] vykládat v tom smyslu, že k uskutečnění zdanitelného plnění došlo v případě předplacených poradenských služeb k okamžiku uplynutí období, za něž byla dohodnuta platba, aniž se přihlíží k tomu, zda a jak často zadavatel využil služeb, pro které mu byl poradce k dispozici?

3) Je nutno čl. 62 odst. 2 směrnice [o DPH] vykládat v tom smyslu, že poskytovatel uvedený ve smlouvě o předplatném na poskytování služeb je povinen odvést DPH za uvedené poskytnutí služeb v okamžiku uplynutí období, pro něž byla stanovena odměna ve smlouvě o předplatném, nebo tato povinnost vzniká pouze tehdy, pokud zadavatel v příslušném daňovacím období využil služeb poradce?“

K předběžným otázkám

K přípustnosti

28 Na jednání před Soudním dvorem Direktor tvrdil, že otázky předložené Soudnímu dvoru jsou nepřijatelné, protože ve věci v povodním řízení nevystala žádná právní otázka, neboť všichni dotyční účastníci řízení souhlasí s výkladem ustanovení směrnice o DPH dotčených ve věci v povodním řízení, nýbrž v něm vystaly jen otázky v souvislosti se skutkovým stavem týkající se existence důkazů prokazujících existenci poradenských služeb dodaných poskytovateli.

29 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci spolupráce Soudního dvora a vnitrostátních soudů, zavedené článkem 267 SFEU, je v cí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby s ohledem na konkrétní okolnosti věci posoudil jak nezbytnost rozhodnutí o předběžné otázce pro vydání svého rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. Vnitrostátním soudem mimoto přísluší, aby Soudnímu dvoru poskytly skutkové poznatky nezbytné pro poskytnutí užitečné odpovědi na otázky, které mu byly položeny (viz zejména rozsudek Rosado Santana, C-177/10, EU:C:2011:557, body 32 a 33).

30 Podle předkládajícího soudu ale neexistence poradenských služeb dotčených ve věci v

převodním řízení, stejně jako existence podvodu, který by z toho vyplýval, prokázána nebyla. Předkládající soud má kromě toho pochybnost o uplatnění DPH na smlouvy o předplatném na poradenské služby.

31 V důsledku toho je nutno předložené otázky považovat za přípustné.

K první otázce

32 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 24 odst. 1 a čl. 25 písm. b) směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že pojem „poskytnutí služby“ zahrnuje smlouvy o předplatném na poskytování poradenských služeb, zejména právní, obchodní a finanční povahy, v jejichž rámci je poskytovatel k dispozici zadavateli po dobu platnosti smlouvy a zaváže se neuzavírat smlouvy s obdobným předmětem plnění s konkurenty zadavatele.

33 Úvodem je třeba připomenout, že stejně jako šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), přiznává i směrnice o DPH velmi široký prostor pro výběr DPH tím, že v článku 2, který se týká zdanitelných plnění, odkazuje kromě dovozu zboží na dodání zboží a poskytování služeb za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková (rozsudek Future Health Technologies, C-86/09, EU:C:2010:334, bod 25).

34 Ustanovení uvedená v hlavě IX směrnice o DPH osvobozují některé činnosti od DPH. Poskytování poradenských služeb, zejména právního, obchodního a finančního poradenství, není součástí těchto osvobození. Takové poradenské služby, jako jsou ty, o které se jedná ve věci převodním řízení, proto spadají do působnosti směrnice o DPH.

35 Je třeba připomenout, že podle judikatury Soudního dvora tvoří základ daní při poskytování služeb vše, co je přijato jako protiplnění za poskytnutou službu, a že služba je tedy zdanitelná pouze tehdy, existuje-li přímý vztah mezi poskytnutou službou a obdrženým protiplněním. Poskytování služeb je proto zdanitelné pouze tehdy, existuje-li mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v jehož rámci dojde ke vzájemné výměně plnění, přičemž odměna uhrazená poskytovateli představuje skutečnou protihodnotu za službu poskytnutou příjemci (v tomto smyslu viz rozsudky Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, body 13 a 14, jakož i Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, bod 39).

36 Je proto třeba určit, zda paušální platby prováděné v rámci takové smlouvy o předplatném na poskytování poradenských služeb, jako je ta, o kterou se jedná ve věci převodním řízení, představují protiplnění za poskytnutí dohodnutých služeb zahrnujících závazek být nepřetržitě k dispozici zadavateli, jakož i závazek zdržet se uzavření smluv s jeho konkurenty, a zda existuje přímý vztah mezi poskytnutými službami a obdrženým protiplněním.

37 V této souvislosti již Soudní dvůr v rámci věcí, v nichž byly vydány rozsudky Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200) a Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), zkoumal uplatnění DPH jednak na paušální roční příspěvek placený sportovnímu klubu za užívání sportovních zařízení zahrnující golfová hřiště a dále na paušální platbu za péčovatské služby poskytované závislým osobám.

38 V bodě 40 rozsudku Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200) a v bodě 36 rozsudku Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185) Soudní dvůr v podstatě rozhodl, že pokud se předmětné poskytování služeb vyznačuje zejména nepřetržitou připraveností poskytovatele služeb poskytnout v daný okamžik služby vyžadované zadavatelem, není nutné za účelem konstatování existence přímého vztahu mezi uvedenou službou a obdrženým protiplněním prokazovat, že se

určitá platba vztahuje k určité individualizované a přesně konkretizované službě poskytnuté na žádost zadavatele. V obou věcech, v nichž byly vydány tyto rozsudky, existovalo poskytnutí zdanitelných služeb, na které se vztahoval paušál, nezávisle na počtu poskytnutých a přijatých služeb, v daných případech na počtu odehraných golfových her nebo na množství poskytnutých pečovatelských služeb.

39 Skutečnost, že plnění nejsou předem definovaná ani individualizovaná a že platba je vyplácena formou paušálu, nemůže mít vliv na přímý vztah mezi poskytnutými službami a obdrženým protiplněním, jehož výše je určena předem a na základě jasně stanovených kritérií (rozsudek Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, bod 37).

40 Tyto úvahy lze vztáhnout na smlouvu o předplatném na poradenské služby, jako je ta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, jejíž existenci však přísluší ověřit vnitrostátnímu soudu, v rámci níž se zákazník zavázal platit paušální částky jako odměnu dohodnutou mezi smluvními stranami, nezávisle na množství a povaze poradenských služeb skutečně poskytnutých během období, ke kterému se tato odměna vztahuje.

41 Okolnost, že zákazník nevyplácí jen jednu paušální částku, nýbrž provádí několik pravidelných plateb, nemůže mít na toto konstatování vliv, protože rozdíl týkající se těchto plateb se netýká zdanitelné povahy činnosti, nýbrž jen způsobu platby paušálu.

42 Pokud jde o závazek poskytovatele zdržet se nabízení služeb konkurentovi zadavatele, připomíná doložku o výlučnosti, která je součástí smlouvy o předplatném na poradenské služby a nemůže být způsobila pozmínit zdanitelnou povahu uvedené smlouvy. Na první otázku proto není nutno odpovídat z hlediska čl. 25 písm. b) směrnice o DPH týkajícího se „závazku zdržet se“.

43 S ohledem na předcházející úvahy je třeba na první položenou otázku odpovědět, že čl. 24 odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „poskytnutí služby“ zahrnuje smlouvy o předplatném na poskytování poradenských služeb podniku, zejména právní, obchodní a finanční povahy, v jejichž rámci je poskytovatel k dispozici zadavateli po dobu platnosti smlouvy.

Ke druhé a třetí otázce

44 Podstatou druhé a třetí otázky předkládajícího soudu, které je třeba zkoumat společně, je, zda pokud jde o takové smlouvy o předplatném na poradenské služby, jako jsou ty, o které se jedná ve věci v původním řízení, musí být čl. 62 odst. 2, odst. 63 a čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že k uskutečnění zdanitelného plnění dochází a daňová povinnost vzniká uplynutím období, za něž byla dohodnuta platba, a to nezávisle na tom, zda a jak často zadavatel využil služeb poskytovatele.

45 Odpověď na tuto otázku částečně vyplývá z odpovědi na první otázku.

46 Pokud jde o uskutečnění zdanitelného plnění, toto je definováno v čl. 62 odst. 1 směrnice o DPH jako situace, při níž se naplní právní podmínky pro vznik daňové povinnosti. Podle článku 63 směrnice o DPH je zdanitelné plnění uskutečňováno, a vzniká proto daňová povinnost poskytnutím služby.

47 Jak bylo uvedeno v bodech 40 a 41 tohoto rozsudku, ve věci v původním řízení nebylo předem poskytnutí služeb poskytování přesně definovaného poradenství, nýbrž být k dispozici svému zákazníkovi za účelem poskytování poradenství, takže poskytnutí služeb je poskytovatelem uskutečňováno samotnou skutečností, že je během období stanoveného ve smlouvě o předplatném k dispozici, nezávisle na množství a povaze poradenských služeb skutečně poskytnutých během období, ke kterým se tato odměna vztahuje.

48 Podle čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH se poskytnutí služby, které vede k postupným platbám, považuje za uskutečněné uplynutím období, ke kterým se tyto platby vztahují.

49 Takové poskytnutí služeb, jak je to, o které se jedná ve věci v původním řízení, které spočívá zejména v tom, být nepřetržitě k dispozici svému zákazníkovi za účelem poskytnutí poradenských služeb a být odměňován prostřednictvím pravidelně vyplácených paušálních částek, musí být považováno za uskutečněné během období, ke kterému se vztahuje platba, ať již poskytovatel během tohoto období skutečně poskytl svému zákazníkovi poradenství, či nikoli.

50 Na konci každého období, ke kterému se vztahují platby, musí být poskytnutí služeb považováno za uskutečněné ve smyslu čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH. Uskutečnění zdanitelného plnění a daňová povinnost závisí podle článku 63 této směrnice na okamžiku, kdy dojde k poskytnutí služby, z toho vyplývá, že na konci každého z těchto období dochází rovněž k této události.

51 V důsledku toho je nutno na druhou a třetí položenou otázku odpovědět, že pokud jde o takové smlouvy o předplatném na poradenské služby, jako jsou ty, o které se jedná ve věci v původním řízení, musí být čl. 62 odst. 2, článek 63 a čl. 64 odst. 1 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že k uskutečnění zdanitelného plnění dochází a daňová povinnost vzniká uplynutím období, za něž byla dohodnuta platba, a to nezávisle na tom, zda a jak často zadavatel skutečně využil služeb poskytovatele.

K nákladům řízení

52 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

1) Článek 24 odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z předané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že pojem „poskytnutí služby“ zahrnuje smlouvy o předplatném na poskytování poradenských služeb podniku, zejména právní, obchodní a finanční povahy, v jejichž rámci je poskytovatel k dispozici zadavateli po dobu platnosti smlouvy.

2) Pokud jde o takové smlouvy o předplatném na poradenské služby, jako jsou ty, o které se jedná ve věci v původním řízení, musí být čl. 62 odst. 2, článek 63 a čl. 64 odst. 1 směrnice 2006/112/ES vykládány v tom smyslu, že k uskutečnění zdanitelného plnění dochází a daňová povinnost vzniká uplynutím období, za něž byla dohodnuta platba, a to nezávisle na tom, zda a jak často zadavatel skutečně využil služeb poskytovatele.

Podpisy.

* Jednací jazyk: bulharština.