

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2015. szeptember 3.(*)

„Elzeter döntéshozatal iránti kérelem – Közös hozzáadottértékadórendszer – 2006/112/EK irányelv – 24 cikk (1) bekezdés, 25. cikk b) pont, 62 cikk (2) bekezdés, 63. cikk és 64. cikk (1) bekezdés – A »szolgáltatásnyújtás« fogalma – Tanácsadási szolgáltatások nyújtására vonatkozó általányszerződés – Adóztatandó tényállás – A szolgáltatások tényleges nyújtása bizonyításának szükségessége – Adófizetési kötelezettség”

A C-463/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzeter döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet az Administrativen sad – Varna (Bulgária) a Bírósághoz 2014. október 8-án érkezett, 2014. szeptember 29-i határozatával terjesztett el az elzete

az **Asparuhovo Lake Investment Company OOD**

és

a **Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

között folyamatban lévő eljárásban terjesztett el,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács)

tagjai: M. Ilešić tanácselnök, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašinas és C. G. Fernlund (előadó bírák,

előtanácsnok: P. Cruz Villalón,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. július 2-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az Asparuhovo Lake Investment Company OOD képviseletében J. Fitsev,
- a Direktor na „Direksia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” képviseletében A. Kirova meghatalmazotti minőségben,
- a görög kormány képviseletében K. Georgiadis és A. Magrippi meghatalmazotti minőségben
- a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes és R. Campos Laires, valamint A. Cunha meghatalmazotti minőségben
- az Európai Bizottság képviseletében D. Roussanov és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy

elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadó?rendszer?l szóló, 2006. november 28?i 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL L 347., 1. o.; a továbbiakban: héairányelv) 24. cikke (1) bekezdésének, 25. cikke b) pontjának, 62. cikke (2) bekezdésének, 63. cikkének és 64. cikke (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Asparuhovo Lake Investment Company OOD (a továbbiakban: ALIC) és a Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno?osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (a nemzeti központi adóhatóság várnai jogorvoslati, valamint adó? és társadalombiztosítási igazgatóságának igazgatója) között tanácsadási szolgáltatásnyújtásra irányuló átalányszerz?déseket terhel? el?zetesen felszámított hozzáadottérték?adó (a továbbiakban: héa) levonása tárgyában folyamatban lév? jogvita keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A héairányelv 2. cikke el?írja:

„(1) A héa hatálya alá a következ? ügyletek tartoznak:

[...]

c) egy tagállamon belül az adóalanyként eljáró személy által ellenérték fejében teljesített szolgáltatásnyújtás;

[...]”

4 Ezen irányelv 9. cikkének (1) bekezdése így rendelkezik:

„»Adóalany« az a személy, aki bármely gazdasági tevékenységet bárhol önállóan végez, tekintet nélkül annak céljára és eredményére.

»Gazdasági tevékenység« a termel?k, a keresked?k, illetve a szolgáltatók valamennyi tevékenysége, beleértve a kitermel??ipari és mez?gazdasági tevékenységeket, valamint a szabadfoglalkozású vagy azzal egyenérték? tevékenységeket is. Gazdasági tevékenységnek min?sül különösen a materiális vagy immateriális javak tartós bevétel elérése érdekében történ? hasznosítása.”

5 Az említett irányelv 24. cikkének (1) bekezdése a következ?képpen szól:

„»Szolgáltatásnyújtás« minden olyan tevékenység, amely nem min?sül termékértékesítésnek.”

6 Ugyanezen irányelv 25. cikke értelmében:

„Szolgáltatásnyújtásnak min?sül többek között:

[...]

b) kötelezettségvállalás valamely cselekménytől való tartózkodásra vagy valamely helyzet, állapot tétlésére;

[...]"

7 A Héairányelv 62. cikke ekként rendelkezik:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

(1) »adóztatandó tényállás« az az esemény, amely bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak;

(2) »az adófizetési kötelezettség« azon időpontban keletkezik, amikor az adóhatóság törvény alapján jogosulttá válik, hogy az adófizetésre kötelezett személlyel szemben az adót követelje, függetlenül attól, hogy a tényleges megfizetés időben később is történhet.”

8 Ezen irányelv 63. cikke elírja:

„Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a termékértékesítés vagy a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.”

9 Az említett irányelv 64. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„Amennyiben a termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakokkénti elszámolásra vagy fizetésre kerül sor, a termékértékesítés és a szolgáltatásnyújtás mindig azon időszak lejártakor minősül teljesítettnek, amelyre ezen elszámolások vagy fizetések vonatkoznak, kivéve a 14. cikk (2) bekezdésének b) pontja alá tartozó azon termékértékesítést, mely a termék meghatározott időszakra vonatkozó bérletből vagy részletvétélből áll.”

10 A Héairányelv 66. cikke értelmében a „63., 64. és 65. cikktől eltérve, a tagállamok elírhatják, hogy az adófizetési kötelezettség – egyes ügyletekre vagy az adóalanyok meghatározott csoportjaira vonatkozóan – a következő időpontok egyikében keletkezzen:

a) legkésőbb a számla kibocsátásának időpontjában;

b) legkésőbb az ellenérték átvételének időpontjában;

c) az adóztatandó tényállás tényleges megvalósulásának időpontját követő meghatározott időszakon belül, abban az esetben, ha a számla kiállítása nem, vagy csak késedelmesen valósul meg.”

A bolgár jog

11 A Héatörvénynek (Zakon za danâk vârhu dobavenata stoynost, DV n° 63, 2006. augusztus 4.; a továbbiakban: ZDDS) az alapeljárás tényállása megvalósulásának időpontjában hatályos változata 2. cikke értelmében:

„A [héta] alá tartozik:

(1) az ellenszolgáltatás fejében teljesített adóköteles termékértékesítés és szolgáltatásnyújtás;

[...]"

12 A ZDDS 8. cikke elírja:

„[E] törvény értelmében »szolgáltatásnyújtás« minden, aminek értéke van, és ami különbözik valamely terméktől, a fizet?eszközként használt forgalomban lév? pénzt?l és külföldi devizától.”

13 A ZDDS 9. cikke értelmében:

„(1) »Szolgáltatásnyújtásnak« min?sül bármely szolgáltatás teljesítése.

(2) Szolgáltatásnyújtásnak min?sül továbbá:

[...]

(2) cselekmények végzését?l vagy jogok gyakorlásától való tartózkodásra vonatkozó kötelezettségvállalás tiszteletben tartása;

[...]”

14 A ZDDS 25. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„(1) E törvény értelmében a héa tekintetében »adóztatandó tényállásnak« min?sül az e törvény szerinti adóalanyok által végzett termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás, a Közösségen belüli beszerzés és a 16. cikk értelmében vett termékimport.

(2) Az adóztatandó tényállás akkor valósul meg, amikor a termék feletti tulajdonjog átruházása vagy a szolgáltatásnyújtás megtörténik.

[...]

(4) Rendszeres, szakaszokban vagy folyamatosan megvalósuló ügyletek esetén, a 6. cikk (2) bekezdés szerinti ügyletek kivételével, valamennyi olyan id?szak vagy szakasz, amelynek tekintetében a fizetés?l megállapodtak, egyenként tekintve min?sül ügyletnek, és a vonatkozó adót keletkeztet? tényállás akkor valósul meg, amikor a fizetési kötelezettség keletkezik.

[...]

(6) Az adót keletkeztet? tényállás id?pontjában a (2), (3) és (4) bekezdés értelmében:

1. e törvény alapján adófizetési kötelezettség keletkezik az adóköteles ügylet tekintetében, és a nyilvántartásba vett személy kötelessé válik az adó elszámolására, [...]

[...]”

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdések

15 Az ALIC bolgár jog szerinti társaság, amely társaság tevékenységének els?dleges tárgya a földm?velés, a zöldség?gyümölcstermesztés, az állattenyésztés és a kiegészít? tevékenységek.

16 2011. augusztus 1?jén e társaság tanácsadói szolgáltatásokra vonatkozó átalányszerz?déseket kötött négy másik társasággal, nevezetesen a „Krestan Bulmar – Korporativni finansi” EOOD?dal, a „Krestan Bulmar – Biznes razvitie” EOOD?dal, a „Krestan Bulmar – Legakonsult” EOOD?dal és a „Biznes Ekspres” EOOD?dal, (a továbbiakban együtt: szolgáltatók), a vállalkozásfinanszírozás, a kereskedelmi fejlesztés, a jogi tanácsadás, illetve az információbiztonság területén. E tanácsadó társaságokat ugyanazon személy képviselte. A felek

2012. március 5-én szüntették meg e szerződéseket.

17 Az említett szerződések keretében a szolgáltatók a következőkre kötelezték magukat:

- az ALIC rendelkezésére állnak tanácsok, értekezletek és kötelezettségvállalások tekintetében munkanapokon 9-től 18 óráig, szükség esetén pedig hivatali időn túl is, a vasárnapot és az ünnepnapokat is beleértve;
- adott esetben a szükséges ideig biztosítják egy megfelelően képzett személy jelenlétét az ALIC-nál, és/vagy egy, ez utóbbival jogviszonyban álló harmadik személyét a hivatali időn túl is, a vasárnapot és az ünnepnapokat is beleértve;
- az ahhoz szükséges dokumentáció beszerzése és a felek között cseréje, hogy a legteljesebb és leghatékonyabb módon lehessen biztosítani az ALIC érdekeinek védelmét, és
- az ALIC érdekeinek védelmére vonatkozó valamennyi szükséges dokumentum megküldése megfelelő időn belül a szolgáltatás igénybevevője számára a konzultáció, megbeszélés és aláírás tekintetében.

18 A szolgáltatók kijelentették, hogy nem kötöttek hasonló szerződéseket olyan harmadik személyekkel, akiknek az érdekei ellentétesek az ALIC érdekeivel, és/vagy akik annak közvetlen versenytársai. Arra is kötelezték magukat, hogy tartózkodnak az ilyen jellegű szerződések megkötésétől.

19 Ezzel szemben az ALIC kötelezte magát, hogy heti díjat fizet számukra a díjfizetés esedékességét követő hét hétfőjén. Az ALIC levonta a szolgáltatók által kibocsátott számlákon feltüntetett héát.

20 Az ALIC a 2011 augusztusa és októbere közötti időszak tekintetében adóellenőrzésen esett át. Ezen ellenőrzés során az adóhatóság megállapította, hogy a számlákat a szerződésekben megjelölt határidőn belül bocsátották ki, azokat megfelelően feltüntették a szolgáltatók és az ALIC könyvelésében, és vonatkozásukban a héát is bevallották. Az adóhatóság azt is megállapította, hogy a szolgáltatók által kiállított számlákat banki úton végrehajtott kifizetésekkel egyenlítették ki. Ezenfelül az is megállapításra került, hogy a szolgáltatók a szerződésben rögzített szolgáltatások végrehajtásához megfelelően képzett személyzettel rendelkeztek.

21 E szolgáltatások nyújtásának módozatait illetően a szolgáltatók kijelentették, hogy a felek nem állapodtak meg abban, hogy alakszerűen, iratokban rögzítik a megrendelést és az említett szolgáltatások nyújtását. Az aktuális feladatokat és problémákat értekezleteken, telefonon vagy e-mailben vizsgálták meg. Az említett szolgáltatások nyújtásával konkrétan megbízott személyek azt állították, hogy az ügyféllel való kommunikációért felelős személy elektronikus kommunikáció útján jelölte ki számukra az ALIC részére végrehajtandó különböző feladatokat.

22 Az adóhatóság úgy ítélte meg, hogy semmiféle bizonyítékot nem szolgáltatottak a ténylegesen nyújtott szolgáltatások típusát, mennyiségét és jellegét illetően, különösen pedig semmiféle, a teljesített órák számára vonatkozó, első kézből származó dokumentumot, és semmiféle információt nem adtak arról, hogy mi módon rögzítették a szolgáltatások árát. 2013. augusztus 1-jén az adóhatóság adóellenőrzési határozatot bocsátott ki, és megtagadta az ALIC-nak a szolgáltatók által számlázott 33 349 bolgár leva (BGN), azaz mintegy 17 000 euró összegű hűa levonásához való jogát.

23 Az ALIC a Direktor elűtt vitatta az adóellenőrzési határozatot. Mivel a Direktor 2013. november 4-űi határozatában helyben hagyta az említett határozatot, az ALIC keresetet nyűjtott be

a kérdést elterjeszt? bírósághoz.

24 E bíróság kiemeli, hogy az ALIC által kötött szerz?dések kizárólag a tanácsadási szolgáltatás területét határozták meg, és nem jelöltek meg semmilyen, e szerz?dések tárgyára, végrehajtásnak határidejére, igénybevétele módjára, valamint egységárára vonatkozó, konkrét elérend? eredményt. Az említett bíróság hozzáteszi, hogy a felek azon döntése, hogy a szolgáltatók által nyújtott szolgáltatásokat szabályos id?közökben kifizetett átalányösszegekkel díjazták, azt bizonyítja, hogy a felek a díjazás esedékességét nem kötötték konkrét eredményhez, ily módon nem kell megvizsgálni, hogy ezen eredményeket valóban elérték-e.

25 A kérdést elterjeszt? bíróság szerint az adóhatóság soha nem állította azt, hogy azok a szolgáltatásnyújtások, amelyek alapján az ALIC az el?zetesen felszámított héa levonásához való jogát követeli, adócsalásra irányulnak, és e hatóság nem is hozott fel ilyen értelemben bizonyítékokat.

26 E bíróság rámutat, hogy mindazonáltal kétségei vannak azon kérdéssel kapcsolatban, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló átalányszerz?dés a héairányelv 24. cikke (1) bekezdésének és 25. cikke, b) pontjának értelmében vett „szolgáltatásnyújtásnak” min?sül?e, vagy kizárólag a konkrét tanácsadási szolgáltatások nyújtása min?sülhet ilyen szolgáltatásnyújtásnak és keletkeztethet a héa levonásához való jogot. Az els? esetben e bíróság arra is keresi a választ, hogy az adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettség azon id?szak lejártakor keletkezik-e, amelynek tekintetében a fizetésr?l megállapodtak.

27 ? E körülmények között az Administrativen sad Varna (várnai közigazgatási bíróság, Bulgária) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és el?zetes döntéshozatal céljából a következ? kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 24. cikkének (1) bekezdését és 25. cikkének b) pontját, hogy a »szolgáltatásnyújtás« fogalmába beletartoznak a tanácsadási szolgáltatásnyújtásra irányuló átalányszerz?dések alapügyben hasonló esetei is, amelyeknél a szolgáltatás nyújtására szakképzettséggel rendelke? személyzettel rendelke? szolgáltató a szerz?dés id?tartamára a megbízó rendelkezésére áll, és kötelezettséget vállal arra, hogy a megbízó versenytársaival nem köt összehasonlítható tárgyú szerz?dések?

2) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 63. cikkét és 64. cikkének (1) bekezdését, hogy az tanácsadási átalány?szolgáltatásnyújtások esetében az adóztatandó tényállás azon id?szak lejártakor valósul meg, amelyre megállapodtak a fizetésben, függetlenül attól, hogy a megbízó igénybe vette-e, és ha igen, milyen gyakran azokat a szolgáltatásokat, amelyek tekintetében a tanácsadó a megbízó rendelkezésére állt?

3) Úgy kell-e értelmezni a [héairányelv] 62. cikkének (2) bekezdését, hogy a tanácsadásra irányuló átalányszerz?dés keretében szolgáltatást nyújtó fél köteles felszámítani a héát azon id?szak lejártakor, amelyre megállapodtak az átalánydíjban, vagy ez a kötelezettség csak akkor keletkezik, amikor a megbízó a megfelelő adómegállapítási id?szakban igénybe vette a tanácsadó szolgáltatásait?”

Az el?zetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekr?l

Az elfogadhatóságról

28 A Bróság el?tti tárgyalás során a Direktor azt állította, hogy a Bíróság elé terjesztett kérdések elfogadhatatlanok, mivel – tekintve, hogy valamennyi érintett fél egyetért a héairányelvnek az alapügyben szóban forgó rendelkezései értelmezésében – az alapügy nem

jogkérdést, hanem kizárólag a szolgáltatók által nyújtott tanácsadási szolgáltatások valódiságának megállapítására irányuló bizonyítékokra vonatkozó ténykérdéseket vet fel.

29 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság és a nemzeti bíróság között az EUMSZ 267. cikkkel létrehozott együttműködés keretében kizárólag az ügyben eljáró és a meghozandó határozatért felelős nemzeti bíróságok feladata annak eldöntése, hogy az ügy sajátos jellemzőire tekintettel az ítélet meghozatalához szükség van-e az előzetes döntéshozatalra, és hogy a Bíróságnak feltett kérdések relevánsak-e. Egyébiránt a nemzeti bíróságok feladata, hogy ismertessék a Bírósággal azon ténybeli vagy jogi elemeket, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adjon (lásd többek között: Rosado Santana ítélet, C-177/10, EU:C:2011:557, 32 és 33. pont).

30 Márpedig a kérdést előterjesztő bíróság szerint az alapügyben szóban forgó tanácsadási szolgáltatások valótlansága, akárcsak az ebből következő adócsalás nem nyert bizonyítást. Ráadásul e bíróság kétségeket táplál a héairányelvnek a tanácsadási szolgáltatásokra vonatkozó átalányszerződésekre való alkalmazhatóságát illetően.

31 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az előterjesztett kérdések elfogadhatóak.

Az első kérdésről

32 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 24. cikkének (1) bekezdését, valamint 25. cikkének b) pontját, hogy a „szolgáltatásnyújtás” fogalmába beletartoznak az első sorban jogi, kereskedelmi és pénzügyi jellegű tanácsadási szolgáltatásnyújtásra irányuló átalányszerződések, amelyek keretében a szolgáltató a szerződés időtartamára a megbízó rendelkezésére áll, és kötelezettséget vállal arra, hogy a szolgáltatás igénybevevőjének versenytársaival nem köt hasonló tárgyú szerződések.

33 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-i 77/388/EGK hatodik irányelvhez (HL L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.) hasonlóan a héairányelv is nagyon tágan határozza meg a héa hatályát, ugyanis az adóztatott tevékenységekre vonatkozó 2. cikke szerint az a termékimporton kívül kiterjed az adóalany által e minőségében belföldön ellenszolgáltatás fejében teljesített termékértékesítésre és szolgáltatásnyújtásra is (Future Health Technologies ítélet, C-86/09, EU:C:2010:334, 25. pont).

34 A héairányelv IX. címében foglalt rendelkezések bizonyos tevékenységeket mentesítenek a héa alól. A tanácsadási, és különösen a jogi, kereskedelmi és pénzügyi tanácsadási szolgáltatások nyújtására nem vonatkoznak ezek a mentességek. Következésképpen az alapügyben szereplőkhöz hasonló tanácsadási szolgáltatások a héairányelv hatálya alá tartoznak.

35 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatának értelmében valamely szolgáltatásnyújtás adóalapját a nyújtott szolgáltatásért kapott ellenérték képezi, következésképpen csak akkor adóztatható a szolgáltatásnyújtás, ha közvetlen kapcsolat van a nyújtott szolgáltatás és a kapott ellenérték között. Következésképpen valamely szolgáltatásnyújtás csak akkor minősül adókötelesnek, ha a szolgáltatásnyújtó és a szolgáltatást igénybe vevő között olyan jogviszony van, amelynek keretében szolgáltatások kölcsönös nyújtása történik úgy, hogy a szolgáltatásnyújtó által kapott juttatás képezi a szolgáltatást igénybe vevő számára nyújtott szolgáltatás tényleges ellenértékét (lásd ebben az értelemben Tolsma ítélet, C-16/93, EU:C:1994:80, 13 és 14. pont; Kennemer Golf ítélet, C-174/00, EU:C:2002:200, 39. pont).

36 Azt kell tehát meghatározni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló tanácsadási szolgáltatásnyújtásra vonatkozó átalányszerződés keretében teljesített átalányjellegű kifizetés a szerződés szerinti szolgáltatásnyújtások ellenértékének minősül-e, amelyek magában foglalják azt a kötelezettséget, hogy folyamatosan a szolgáltatás igénybevevőjének rendelkezésére kell állni, illetve hogy tartózkodni kell a versenytársaival való szerződéskötéstől, és hogy van-e közvetlen kapcsolat a nyújtott szolgáltatások és a kapott ellenérték között.

37 E tekintetben a Bíróság a Kennemer Golf ítélet (C-174/00, EU:C:2002:200), illetve a Le Rayon d'Or ítélet (C-151/13, EU:C:2014:185) alapjául szolgáló ügyekben már megvizsgálta a héának egyrészt egy sportegyesület számára egy golfpályát is magukban foglaló sportlétesítmények használata céljából átalányjelleggel fizetett díjakra, másrészt pedig eltartott személyek számára nyújtott gondozási szolgáltatásokért fizetett átalánydíjra történő alkalmazását.

38 A Kennemer Golf ítélet (C-174/00, EU:C:2002:200) 40. pontjában, illetve a Le Rayon d'Or ítélet (C-151/13, EU:C:2014:185) 36. pontjában a Bíróság lényegében azt állapította meg, hogy amikor a szóban forgó szolgáltatásnyújtást különösen az arra irányuló, a szolgáltatás nyújtója részéről történő állandó rendelkezésre állás jellemzi, hogy a megfelelő időben biztosítsa a szolgáltatás igénybevevője által kért szolgáltatásokat, a fent hivatkozott szolgáltatás és az átvett ellenérték közötti közvetlen kapcsolat fennállásának elismerése végett nem kell bizonyítani, hogy valamely kifizetés a szolgáltatás igénybevevőjének kérésére teljesített, személyre szabott és célzott szolgáltatáshoz kapcsolódik. Az ezen ítéletek alapjául szolgáló ügyekben olyan adóköteles szolgáltatásnyújtásról volt szó, amelyekhez átalány kapcsolódott a nyújtott és az igénybevett szolgáltatások számától, jelen esetben a használt golfpályák, illetve a nyújtott gondozás mennyiségétől függetlenül.

39 Az a körülmény, hogy a szolgáltatások nincsenek előre meghatározva, és nem is személyre szabottak, valamint hogy azokért átalány formájában kell fizetni, nem befolyásolja a teljesített szolgáltatásnyújtás és az azon átvett ellenérték között fennálló közvetlen kapcsolatot, amelynek összegét előzetesen és világosan lefektetett szempontok szerint határozták meg (ítélet Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, 37. pont).

40 E megállapítások alkalmazhatóak az alapügyben szereplőhöz hasonló tanácsadási szolgáltatásokra vonatkozó olyan átalányszerződésre is – amely szolgáltatások valódiságának vizsgálata mindazonáltal a nemzeti bíróság feladata –, amelynek keretében az ügyfél kötelezte magát, hogy díj címén a felek által megállapított átalányösszegeket fizeti, az e díj által fedezett időszak során ténylegesen nyújtott szolgáltatások mennyiségétől és jellegétől függetlenül.

41 Az a körülmény, hogy az ügyfél nem csak egy átalányösszeget fizet, hanem szabályos időközönként több kifizetést teljesít, nem cáfolja ezen megállapítást, mivel az e kifizetésekre vonatkozó különbség nem a tevékenység adóztatandó jellegét, hanem kizárólag az átalány fizetésének módját érinti.

42 A szolgáltató azon kötelezettségvállalását illetően, miszerint tartózkodik attól, hogy szolgáltatásokat kínáljon a szolgáltatások igénybevevőjének versenytársai számára, a tanácsadási szolgáltatásokra vonatkozó átalányszerződésbe illesztett kizárólagossági záradéknak minősül, és nem változtatja meg az említett szolgáltatás adóztatandó jellegét. Következésképpen a héairányelv 25. cikkének a „valamely cselekménytől való tartózkodásra” irányuló kötelezettségvállalásra vonatkozó b) pontját illetően az első kérdésre nem kell válaszolni.

43 A fenti megfontolásokra figyelemmel az előterjesztett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 24. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy a „szolgáltatásnyújtás” fogalmába beletartoznak a valamely vállalkozás számára első sorban jogi, kereskedelmi és

pénzügyi jelleg? tanácsadási szolgáltatásnyújtásra irányuló olyan átalányszerződés, amelyek keretében a szolgáltató a szerződés időtartamára a megbízó rendelkezésére áll.

A második és a harmadik kérdésről

44 Második és harmadik kérdésével – amelyeket célszerű együtt vizsgálni – a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló, tanácsadási szolgáltatásokra vonatkozó átalányszerződéseket illetően úgy kell-e értelmezni a héairányelv 62. cikkének (2) bekezdését, valamint 63. cikkét és 64. cikkének (1) bekezdését, hogy az adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettség azon időszak lejártakor keletkezik, amelynek tekintetében a fizetésről megállapodtak, függetlenül attól, hogy a szolgáltatás igénybevevője igénybe vette-e a szolgáltatásokat, és ha igen, milyen gyakran.

45 Az e kérdésre adandó válasz részben az első kérdésre adott válaszból következik.

46 Az adóztatandó tényállást illetően, a héairányelv 62. cikkének (1) bekezdése úgy határozza meg azt, hogy adóztatandó tényállás az az esemény, amely bekövetkezésekor az adófizetési kötelezettség keletkezésének törvényes feltételei megvalósulnak. A héairányelv 63. cikke értelmében ez az adóztatandó tényállás akkor valósul meg és az adófizetési kötelezettség abban az időpontban keletkezik, amikor a szolgáltatásnyújtás teljesítése megtörténik.

47 Márpedig, amint az a jelen ítélet 40. és 41. pontjában is megállapításra került, mivel a szolgáltatásnyújtás tárgya nem kifejezetten meghatározott tanácsok nyújtása, hanem az ügyfél részére történő rendelkezésre állás tanácsadás céljából, a szolgáltató éppen ezen, az átalányszerződésben meghatározott időtartamon keresztül megvalósított rendelkezésre állás ténye által nyújtja a szolgáltatást, az e díjazás által lefedett időszak alatt ténylegesen nyújtott tanácsadási szolgáltatások mennyiségéről és jellegéről függetlenül.

48 A héairányelv 64. cikkének (1) bekezdése értelmében, amennyiben a szolgáltatásnyújtás során egymást követő időszakonkénti elszámolásra vagy fizetésre kerül sor, a szolgáltatásnyújtás mindig azon időszak lejártakor minősül teljesítettnek, amelyre a fizetések vonatkoznak.

49 Így módon valamely, az alapügyben szereplőhöz hasonló szolgáltatást, amelynek lényege, hogy a szolgáltató folyamatosan ügyfele rendelkezésére áll a célból, hogy számára tanácsadási szolgáltatást nyújtson, amiért szabályos időközönként kifizetett átalányösszegek formájában kap díjat, azon időszokban teljesítettnek kell minősíteni, amelyre a fizetés vonatkozik, akár adott a szolgáltató ezen időszokban tanácsokat ügyfele számára, akár nem.

50 A héairányelv 64. cikkének (1) bekezdése értelmében a szolgáltatást minden egyes azon időszak lejártakor kell teljesítettnek minősíteni, amelyre a fizetések vonatkoznak. Mivel az adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettség azon időponttól függ, amikor a szolgáltatásnyújtást teljesítették ezen irányelv 63. cikke értelmében, ebből az következik, hogy a két esemény szintén ezen időszakok lejártakor valósul meg.

51 Következésképpen a második és a harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló, tanácsadási szolgáltatásokra vonatkozó átalányszerződéseket illetően a héairányelv 62. cikkének (2) bekezdését, valamint 63. cikkét és 64. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettség azon időszak lejártakor keletkezik, amelynek tekintetében a fizetésről megállapodtak, függetlenül attól, hogy a szolgáltatás igénybevevője igénybe vette-e a szolgáltatásokat, és ha igen, milyen gyakran.

A költségekről

52 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

1) **A közös hozzáadottértékadó-rendszerről szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelvet úgy kell értelmezni, hogy a „szolgáltatásnyújtás” fogalmába beletartoznak a valamely vállalkozás számára első sorban jogi, kereskedelmi és pénzügyi jellegű tanácsadási szolgáltatásnyújtásra irányuló olyan átalányszerződések, amelyek keretében a szolgáltató a szerződés időtartamára a megbízó rendelkezésére áll.**

2) **Az alapügyben szereplőkhöz hasonló, tanácsadási szolgáltatásokra irányuló átalányszerződésekkel illetően a 2006/112 irányelv 62. cikkének (2) bekezdését, valamint 63. cikkét és 64. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az adóztatandó tényállás és az adófizetési kötelezettség azon időszak lejártakor keletkezik, amelynek tekintetében a fizetés megtörtént, függetlenül attól, hogy a szolgáltatás igénybevevője igénybe vette-e a szolgáltatásokat, és ha igen, milyen gyakran.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: bolgár.