

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 3. septembra 2015 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – článok 24 ods. 1, článok 25 písm. b), článok 62 ods. 2, článok 63 a článok 64 ods. 1 – Pojem ‚poskytovanie služieb‘ – Zmluva o predplatení poradenských služieb – Zdaniteľná udalosť – Potreba preukázania skutočného poskytnutia služieb – Splatnosť dane“

Vo veci C-463/14,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Administrativen съд – Varna (Bulharsko) z 29. septembra 2014 a doručený Súdnemu dvoru 8. októbra 2014, ktorý súvisí s konaním:

Asparuchovo Lake Investment Company OOD

proti

Direktor na Direkcija „Obžalvane i danŕnoŕosiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory M. Ilešiŕ, sudcovia A. Ő Caoimh, C. Toader, E. Jarašiŕnas a C. G. Fernlund (spravodajca),

generálny advokát: P. Cruz Villalón,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteŕom na písomnú ŕasŕ konania a po pojednávaní z 2. júla 2015,

so zreteŕom na pripomienky, ktoré predložili:

- Asparuchovo Lake Investment Company OOD, v zastúpení: J. Fitsev,
- Direktor na Direkcija „Obžalvane i danŕnoŕosiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, v zastúpení: A. Kirova, splnomocnená zástupkyŕa,
- grécka vláda, v zastúpení: K. Georgiadis a A. Magrippi, splnomocnení zástupcovia,
- portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, R. Campos Laires a A. Cunha, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: D. Roussanov a M. OwsianyŕHornung, splnomocnení zástupcovia,

so zreteŕom na rozhodnutie prijaté po vypoŕutí generálneho advokáta, ŕe vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 24 ods. 1, článku 25 písm. b), článku 62 ods. 2, článku 63 a článku 64 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Asparuchovo Lake Investment Company OOD (ďalej len „ALIC“) a Direktor na Direkcija „Obžalvane i dan?“no?osiguritelna praktika“ Varna pri Centralno upravlenie na Nacionalnata agencija za prichodite (riadite? Riadite?stva pre opravné prostriedky a prax týkajúcu sa daní a sociálneho zabezpečenia pre mesto Varna pri centrálnej správe Národnej agentúry pre verejné príjmy, ďalej len „Direktor“) vo veci odporúť dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) na vstupe, ktorou boli zaťažené poradenské služby pri predplatení.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 2 smernice o DPH stanovuje:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...“

4 Článok 9 ods. 1 tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

„Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

5 Článok 24 ods. 1 uvedenej smernice znie takto:

„Poskytovaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.“

6 Podľa článku 25 tej istej smernice:

„Poskytovanie služieb môže okrem iného pozostávať z jednej z týchto transakcií:

...

b) záväzok zdržať sa určitého konania alebo strpieť konanie alebo stav,

...“

7 ?lánok 62 smernice o DPH stanovuje:

„Na účely tejto smernice:

1. ‚zdaniteľná udalosť‘ je udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné pre vznik daňovej povinnosti;
2. ‚daňová povinnosť‘ vzniká, keď sa správca dane stane v danom momente oprávneným podľa zákona požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnuc od toho, že čas platby sa môže odložiť.“

8 ?lánok 63 tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

9 ?lánok 64 ods. 1 uvedenej smernice znie takto:

„Ak sa iné dodanie tovaru ako dodanie, ktorého predmetom je nájom tovaru na isté obdobie alebo predaj tovaru s odloženou platbou podľa ?lánku 14 ods. 2 písm. b), alebo poskytnutie služieb vyúťováva postupne alebo platí postupne, toto dodanie alebo poskytnutie sa považuje za ukončené uplynutím obdobia, na ktoré sa toto vyúťovanie alebo platby vzťahujú.“

10 Podľa ?lánku 66 smernice o DPH „odchylne od ?lánkov 63, 64 a 65 môžu ?lenské štáty stanoviť, že pri niektorých transakciách alebo niektorých kategóriách zdaniteľných osôb daňová povinnosť vzniká v jednom z nasledovných okamihov:

- a) najneskôr v deň vyhotovenia faktúry,
- b) najneskôr v deň prijatia platby,
- c) ak sa faktúra nevyhotoví alebo ak sa vyhotoví neskoro, v stanovenej lehote po dni vzniku zdaniteľnej udalosti“.

Bulharské právo

11 Podľa ?lánku 2 zákona o DPH (Zakon za dan?k v?rchu dobavenata stojnost, DV ? 63, zo 4. augusta 2006) v znení uplatniteľnom na skutkový stav vo veci samej (ďalej len „ZDDS“):

„[DPH] podlieha:

1. každé zdaniteľné dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb uskutočnené za protihodnotu;

...“

12 ?lánok 8 ZDDS stanovuje:

„Službou‘ v zmysle tohto zákona je všetko, čo má hodnotu a odlišuje sa od tovaru, ako aj od obeživa a cudzích mien, ktoré sa používajú ako platidlo.“

13 Podľa ?lánku 9 ZDDS:

„1. „Poskytnutím služby“ je každé vykonanie služby.

2. Za poskytnutie služby sa považuje aj:

...

(2) prevzatie záväzku vzdať sa výkonu úkonov alebo uplatňovania práv;

...“

14 § 25 ZDDS stanovuje:

„1. Za „zdaniteľnú udalosť“ sa v zmysle tohto zákona považuje dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, ktoré vykoná osoba podliehajúca dani podľa tohto zákona, nadobudnutie v rámci Spoločenstva alebo dovoz tovaru v zmysle § 16.

2. Zdaniteľná udalosť nastane v okamihu prevodu vlastníckeho práva k tovaru alebo v okamihu poskytnutia služby.

...

4. Ak sa dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb uskutočňuje periodicky, postupne alebo nepretržite, považuje sa s výnimkou dodávok a služieb podľa § 6 ods. 2 každé obdobie alebo etapa, za ktoré sa dohodla platba, za samostatné dodanie alebo službu, pričom príslušná zdaniteľná udalosť nastane v okamihu splatnosti platby.

...

6. V okamihu, keď nastala zdaniteľná udalosť podľa odsekov 2, 3 a 4:

(1) vzniká v prípade zdaniteľných transakcií daňová povinnosť podľa tohto zákona a zaregistrovanej osobe vzniká povinnosť vyfakturovať daň,...

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

15 ALIC je bulharská spoločnosť, ktorej hlavným predmetom činnosti je poľnohospodárstvo, záhradníctvo, chov zvierat a vedľajšie činnosti.

16 Dňa 1. augusta 2011 uzavrela táto spoločnosť zmluvy o predplatení poradenských služieb so štyrmi ďalšími spoločnosťami, konkrétne „Krestan Bulmar – Korporativni finansii“ EOOD, „Krestan Bulmar – Biznes razvitiie“ EOOD, „Krestan Bulmar – Legakonsult“ EOOD a „Biznes Ekspres“ EOOD, (ďalej spolu len „poskytovateľky“) v oblasti podnikových financií, rozvoja podniku, právneho poradenstva a služieb v oblasti bezpečnosti informácií. Všetky tieto poradenské spoločnosti zastupovala tá istá osoba. Zmluvné strany ukončili platnosť týchto zmlúv s účinnosťou k 5. marcu 2012.

17 Poskytovateľky sa v rámci uvedených zmlúv zaviazali:

– byť k dispozícii spoločnosti ALIC pre poradenstvo, stretnutia a plnenie záväzkov každý pracovný deň od 9. do 18. hodiny a v prípade potreby mimo pracovnej doby, vrátane nedele a dní pracovného pokoja,

- prípadne zabezpečiť na nevyhnutný čas fyzickú prítomnosť kompetentnej osoby v spoločnosti ALIC a/alebo tretej osoby, ktorá je s touto spoločnosťou prepojená, a to aj mimo pracovnej doby, nedele a dní pracovného pokoja,
- získať a vymieňať dokumenty, ako aj potrebné informácie medzi zmluvnými stranami na účely zabezpečenia čo najlepšej a najúčinnejšej ochrany záujmov spoločnosti ALIC a
- včas doručiť objednávateľovi všetky potrebné dokumenty týkajúce sa ochrany jeho záujmov na konzultáciu, poradu a podpis.

18 Poskytovatelia vyhlásili, že neuzavreli podobnú zmluvu s tretími osobami, ktorá by mala protichodné záujmy, ako sú záujmy spoločnosti ALIC, a/alebo, ktorá by priamo konkurovala tejto spoločnosti. Tiež sa zaviazali, že sa zdržia uzavretia takýchto zmlúv.

19 ALIC sa ako protistrana zaviazala platiť im týždennú odmenu každý pondelok v týždni, ktorý nasleduje týždeň po jej splatnosti. ALIC odpočítala DPH uvedenú na faktúrach vydaných poskytovateľmi.

20 ALIC bola predmetom daňovej kontroly počas obdobia trvajúceho od augusta do októbra 2011. Daňový orgán počas tejto kontroly konštatoval, že faktúry boli vyhotovené v lehote uvedenej v zmluvách, riadne zaúčtované v účtovných knihách poskytovateľiek, ako aj v účtovných knihách spoločnosti ALIC a boli predmetom daňového priznania k DPH. Daňový orgán tiež uviedol, že faktúry vyhotovené poskytovateľmi boli uhradené prostredníctvom prevodu z bankového účtu. Okrem toho bolo preukázané, že poskytovatelia mali k dispozícii dostatočne kvalifikovaný personál na vykonávanie dohodnutých služieb.

21 Pokiaľ ide o spôsob vykonávania týchto služieb, poskytovatelia vyhlásili, že zmluvné strany sa nedohodli na tom, že prostredníctvom dokumentov formálne zaznamenajú objednávku a dodanie uvedených služieb. Aktuálne úlohy a problémy sa preskúmavali na stretnutiach, telefonicky alebo elektronickou poštou. Osoby určené konkrétne na vykonávanie uvedených služieb tvrdili, že osoba zodpovedná za komunikáciu so zákazníkom im zadávala rôzne úlohy na vykonanie v prospech spoločnosti ALIC prostredníctvom elektronickej pošty.

22 Daňový orgán sa domnieval, že nebol predložený žiadny dôkaz týkajúci sa druhu, množstva a povahy skutočne poskytnutých služieb, najmä žiadny dokument pochádzajúci z prvej ruky o počte odpracovaných hodín, a že nebola poskytnutá žiadna informácia o spôsobe, akým boli určené ceny služieb. Dňa 1. augusta 2013 vydal daňový orgán opravný daňový výmer, ktorým bolo spoločnosti ALIC odmietnuté právo odpočítať DPH účtovaných poskytovateľmi a týkajúcu sa sumy vo výške 33 349 bulharských levov (BGN), t. j. približne 17 000 eur.

23 ALIC napadla opravný výmer u Direktora. Keďže ten potvrdil uvedený výmer v rozhodnutí zo 4. novembra 2013, ALIC podala žalobu na vnútroštátny súd.

24 Tento súd uviedol, že zmluvy uzavreté spoločnosťou ALIC vymedzovali len oblasť poradenských služieb a neuvádzali žiadny konkrétny výsledok, ktorý sa mal dosiahnuť, týkajúci sa predmetu, lehoty na vykonanie, spôsobu prijatia a jednotnej ceny týchto služieb. Uvedený súd dodáva, že rozhodnutie zmluvných strán odmietnuť služby poskytnuté poskytovateľmi paušálnymi sumami vyplácanými v pravidelných intervaloch preukazuje, že tieto strany neviazali splatnosť odmeny na konkrétny výsledok, takže nie je potrebné skúmať, či takéto výsledky boli skutočne dosiahnuté.

25 Vnútroštátny súd spresňuje, že daňový orgán nikdy netvrdil, že poskytovania služieb, na

základe ktorých sa ALIC domáhala práva na odpôčet DPH na vstupe, boli vykonané podvodom a že tento orgán ani nepredložil dôkazy v tomto zmysle.

26 Tento súd však uvádza, že má pochybnosti o tom, či zmluva o predplatení, o akú ide vo veci samej, môže predstavovať „službu“ v zmysle článku 24 ods. 1 a článku 25 písm. b) smernice o DPH, alebo či poskytovanie konkrétnych poradenských služieb môže predstavovať takéto poskytovanie a zakladá právo na odpôčet DPH. V prvom prípade sa tiež pýta, či zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká uplynutím obdobia, pre ktoré bola platba dohodnutá.

27 Za týchto okolností Administrativen съд – Varna (Správny súd vo Varne, Bulharsko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa článok 24 ods. 1 a článok 25 písm. b) smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že pojem ‚poskytovanie služieb‘ zahŕňa aj prípady takých zmlúv o predplatení poradenských služieb, o aké ide v konaní vo veci samej, keď poskytovateľ služby, ktorý disponuje personálom kvalifikovaným na poskytnutie služieb a je počas trvania zmluvy k dispozícii objednávateľovi, sa zaviazal, že neuzatvorí zmluvy s podobným predmetom s konkurentmi objednávateľa?

2. Majú sa článok 63 a článok 64 ods. 1 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná udalosť nastane v prípade predplatených poradenských služieb uplynutím obdobia, za ktoré bola platba dohodnutá, pričom nie je relevantné, či a ako často objednávateľ využil služby, ktoré sa mu poskytovateľ zaviazal poskytovať?

3. Má sa článok 62 ods. 2 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že osoba, ktorá poskytuje služby v rámci zmluvy o predplatenom poradenstve, je povinná vypočítať DPH za služby pri uplynutí obdobia, na ktoré bola dohodnutá odmena za predplatené služby, alebo táto povinnosť vzniká len vtedy, keď objednávateľ počas príslušného zdaňovacieho obdobia služby poradcu využil?“

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti

28 Direktor počas pojednávania na Súdnom dvore tvrdil, že otázky položené Súdnemu dvoru boli neprípustné z dôvodu, že z konania vo veci samej nevyplývala žiadna právna otázka, keďže všetky dotknuté zmluvné strany súhlasili s výkladom ustanovení smernice o DPH vo veci samej, ale vyplývali z neho len otázky skutkového stavu týkajúce sa existencie dôkazov smerujúcich k preukázaniu existencie poradenských služieb poskytovateľmi.

29 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v rámci spolupráce medzi Súdny dvorom a vnútroštátnymi súdmi zakotvenej v článku 267 ZFEÚ prislúcha výlučne vnútroštátnemu súdu, ktorému bol spor predložený a ktorý musí prevziať zodpovednosť za vydávané súdne rozhodnutie, aby s prihliadnutím na osobitosti veci posúdil tak nevyhnutnosť prejudiciálneho rozhodnutia na to, aby mohol vydať svoj rozsudok, ako aj relevantnosť otázok, ktoré kladie Súdnemu dvoru. Vnútroštátnym súdom okrem toho prislúcha predložiť Súdnemu dvoru skutkové okolnosti potrebné na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené (pozri najmä rozsudok Rosado Santana, C-177/10, EU:C:2011:557, body 32 a 33).

30 Podľa vnútroštátneho súdu nebola preukázaná neexistencia poradenských služieb vo veci samej rovnako ako existencia podvodu, ktorý by bol toho dôsledkom. Navyše tento súd má pochybnosť o uplatnení DPH na zmluvy o predplatení poradenských služieb.

31 V dôsledku toho treba tieto prejudiciálne otázky považovať za prípustné.

O prvej otázke

32 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú článok 24 ods. 1 a článok 25 písm. b) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že pojem „poskytovanie služieb“ zahŕňa aj prípady zmlúv o predplatení poradenských služieb, najmä právnych, obchodných a finančných služieb, keď je poskytovateľ služby počas trvania zmluvy k dispozícii objednávateľovi a zaviazal sa, že neuzatvorí zmluvy s podobným predmetom s konkurentmi objednávateľa.

33 Na úvod treba pripomenúť, že rovnako ako šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23) smernica o DPH stanovuje pre DPH veľmi široký rámec pôsobnosti, ktorý v článku 2 týkajúcom sa zdaniteľných transakcií uvádza popri dovoze tovaru aj dodávky tovaru a poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká, za protihodnotu v rámci územia štátu (rozsudok *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, bod 25).

34 Ustanovenia uvedené pod hlavou IX smernice o DPH oslobodzujú určité činnosti od DPH. Poskytovanie poradenských služieb, najmä právnych, obchodných a finančných služieb netvorí súčasť týchto oslobodení. Poradenské služby, o aké ide vo veci samej, preto patria do rozsahu pôsobnosti smernice o DPH.

35 Treba pripomenúť, že v súlade s judikatúrou Súdneho dvora tvorí základ dane z poskytovania služieb všetko, čo je prijaté ako protihodnota za poskytnutú službu, a poskytnutie služieb sa zdaňuje len vtedy, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou. Poskytnutie služieb sa preto zdaňuje len vtedy, ak medzi poskytovateľom a príjemcom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dôjde k vzájomnej výmene plnení, pričom odmena prijatá poskytovateľom predstavuje skutočnú protihodnotu za službu poskytnutú príjemcovi (pozri v tomto zmysle rozsudky *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, body 13 a 14, ako aj *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, bod 39).

36 Treba preto určiť, či paušálna platba uskutočnená v rámci zmluvy o predplatení poskytovania poradenských služieb, o akú ide vo veci samej, predstavuje protihodnotu za dohodnuté poskytnuté služby, ktoré zahŕňajú záväzok byť nepretržite k dispozícii objednávateľovi, ako aj záväzok zdržať sa uzavretia zmlúv s konkurentmi, a či existuje priama súvislosť medzi poskytnutými službami a prijatou protihodnotou.

37 V tejto súvislosti Súdny dvor už v rámci vecí, ktoré viedli k rozsudku *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200) a k rozsudku *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), preskúmal uplatnenie DPH jednak na paušálny ročný poplatok vyplatený športovému klubu na účely používania športových zariadení zahŕňajúcich golfové ihriská a jednak na paušálnu platbu za služby zdravotnej starostlivosti závislým osobám.

38 Súdny dvor v bode 40 rozsudku *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200) a v bode 36 rozsudku *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185) v podstate rozhodol, že vzhľadom na to, že poskytovanie dotknutých služieb charakterizuje najmä stála disponibilita poskytovateľa služieb na účely poskytovania služieb požadovaných objednávateľom v akomkoľvek čase, na účely konštatovania existencie súvislosti medzi uvedeným poskytnutím a získanou protihodnotou nie je nevyhnutné preukázať, že sa platba vzťahuje na individualizované a časovo ohraničené poskytnutie starostlivosti uskutočnené na žiadosť objednávateľa. V každej z vecí, ktoré viedli k týmto rozsudkom, existovalo zdaniteľné poskytovanie služieb, na ktoré sa vzťahoval paušál,

pri?om nie je relevantné množstvo poskytnutých a prijatých služieb v prejednávacom prípade, po?et použitých golfových ihrísk alebo množstvo poskytnutých zdravotných starostlivostí.

39 Skuto?nos?, že služby nie sú vopred vymedzené ani individualizované a odmena sa vypláca vo forme paušálu, nemôže ovplyvni? priamu súvislos?, ktorá existuje medzi vykonaným poskytnutím služieb a prijatou protihodnotou, ktorej výška je stanovená vopred a pod?a presne stanovených kritérií (rozsudok Le Rayon d'Or, C?151/13, EU:C:2014:185, bod 37).

40 Tieto úvahy sú uplatnite?né na zmluvu o predplatení poradenských služieb, o akú ide vo veci samej, ktorých existenciu však musí overi? vnútroštátny súd, v rámci ktorej sa zákazník zaviazal plati? paušálne sumy ako odmenu dohodnutú medzi zmluvnými stranami, pri?om nie je relevantné množstvo a povaha skuto?ne poskytnutých služieb po?as obdobia, ktorého sa táto odmena týka.

41 Skuto?nos?, že zákazník nevypláca len jedinú paušálnu sumu, ale uskuto?uje viacero pravidelných platieb nemá vplyv na toto konštatovanie, keďže rozdiel v týchto platbách sa netýka zdanite?nej povahy ?innosti, ale len spôsobov platby paušálu.

42 Pokia? ide o záväzok poskytovate?a neposkytnú? služby konkurentovi objednávate?a, pripomína doložku o výhradnom práve, ktorá je súčasťou zmluvy o predplatení poradenských služieb a nemá vplyv na zdanite?nú povahu uvedenej zmluvy. Na prvú otázku preto netreba odpoveda? z h?adiska ?lánku 25 písm. b) smernice o DPH týkajúceho sa „záväzku zdrža? sa“.

43 Vzh?adom na vyššie uvedené úvahy treba na prvú otázku odpoveda? tak, že ?lánok 24 ods. 1 smernice o DPH sa má vyklada? v tom zmysle, že pojem „poskytovanie služieb“ zah??a aj prípady zmlúv o predplatení poradenských služieb podniku, najmä právnych, obchodných a finan?ných služieb, keď je poskytovate? služby po?as trvania zmluvy k dispozícii objednávate?ovi.

O druhej a tretej otázke

44 Svojou druhou a treťou otázkou, ktoré treba skúma? spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa v prípade zmlúv o predplatení poradenských služieb, o aké ide vo veci samej, majú ?lánok 62 ods. 2, ?lánok 63 a ?lánok 64 ods. 1 smernice o DPH vyklada? v tom zmysle, že zdanite?ná udalos? nastane a da?ová povinnos? vzniká uplynutím obdobia, pre ktoré bola platba dohodnutá, pri?om nie je relevantné, či a ako ?asto objednávate? využil služby poskytovate?a.

45 Odpove? na túto otázku s?asti vyplýva z odpovede na prvú otázku.

46 Pokia? ide o zdanite?nú udalos?, tá je definovaná v ?lánku 62 ods. 1 smernice o DPH ako udalos?, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné pre vznik da?ovej povinnosti. Pod?a ?lánku 63 smernice o DPH preto táto zdanite?ná udalos? nastáva a da?ová povinnos? vzniká poskytnutím služby.

47 Ako bolo uvedené v bodoch 40 a 41 tohto rozsudku, v rámci konania vo veci samej, tým že predmetom poskytovania služieb nebolo poskytovanie riadne vymedzeného poradenstva, ale to, že poskytovate? bude k dispozícii svojmu zákazníkovi na účely poskytovania poradenstva, je poskytovanie služieb ukon?ené poskytovate?om samotnou skuto?nosťou, že je po?as obdobia ur?eného v zmluve o predplatení k dispozícii, pri?om nie je relevantné množstvo a povaha skuto?ne poskytnutých služieb po?as obdobia, ktorého sa táto odmena týka.

48 Podľa článku 64 ods. 1 smernice o DPH ak sa poskytnutie služieb platí postupne, poskytnutie služieb sa považuje za ukončené uplynutím obdobia, na ktoré sa tieto platby vzťahujú.

49 Poskytnutie služieb, o aké ide vo veci samej, pozostávajúce najmä z toho, že je poskytovateľ nepretržite k dispozícii svojmu zákazníkovi na účely poskytovania poradenských služieb a odmenený pravidelne vyplácanými paušálnymi sumami, tak treba považovať za ukončené počas obdobia, ktorého sa týka platba, či už poskytovateľ počas tohto obdobia skutočne poskytol poradenstvo svojmu zákazníkovi alebo nie.

50 Služby sa musia považovať za ukončené v zmysle článku 64 ods. 1 smernice o DPH ku koncu každého obdobia, ktorého sa týkajú platby. Keže zdaniteľná skutočnosť nastane a daňová povinnosť vzniká v závislosti od poskytnutia služieb podľa článku 63 tejto smernice, vyplýva z toho, že k týmto dvom udalostiam dôjde ku koncu každého tohto obdobia.

51 Na druhú a tretiu položenú otázku preto treba odpovedať tak, že v prípade zmlúv o predplatení poradenských služieb, o aké ide vo veci samej, sa majú článok 62 ods. 2, článok 63 a článok 64 ods. 1 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná udalosť nastane a daňová povinnosť vzniká uplynutím obdobia, pre ktoré bola platba dohodnutá, pričom nie je relevantné, či a ako často objednávateľ využil služby poskytovateľa.

O trovách

52 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvor (tretia komora) rozhodol takto:

1. Článok 24 ods. 1 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „poskytovanie služieb“ zahŕňa aj prípady zmlúv o predplatení poradenských služieb podniku, najmä právnych, obchodných a finančných služieb, keď je poskytovateľ služby poas trvania zmluvy k dispozícii objednávateľovi.

2. V prípade zmlúv o predplatení poradenských služieb, o aké ide vo veci samej, sa majú článok 62 ods. 2, článok 63 a článok 64 ods. 1 smernice 2006/112 vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná udalosť nastane a daňová povinnosť vzniká uplynutím obdobia, pre ktoré bola platba dohodnutá, pričom nie je relevantné, či a ako často objednávateľ využil služby poskytovateľa.

Podpisy

* Jazyk konania: bulharčina.