

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2015. gada 3. septembr? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Kop?ja pievienot?s v?rt?bas nodok?a sist?ma – Direkt?va 2006/112/EK – 24. panta 1. punkts, 25. panta b) punkts, 62. panta 2. punkts, 63. pants un 64. panta 1. punkts – J?dziens “pakalpojumu sniegšana” – Abonentl?gums konsult?ciju pakalpojumu sniegšanai – Nodok?a iekas?jam?bas gad?jums – Pier?d?juma par faktisku pakalpojumu sniegšanu nepieciešam?ba – Nodok?a iekas?jam?ba

Lieta C?463/14

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Administrativen sad – Varna* (Bulg?rija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2014. gada 29. septembr? un kas Ties? re?istr?ts 2014. gada 8. oktobr?, tiesved?b?

Asparuhovo Lake Investment Company OOD

pret

Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js M. Ileši?s [M. Ileši?], tiesneši A. O’K?fs [A. Ó Caoimh], K. Toadere [C. Toader], E. Jaraš?ns [E. Jaraši?nas] un K. G. Fernlunds [C. G. Fernlund] (referents),

?ener?ladvok?ts P. Kruss Viljalons [P. Cruz Villalón],

sekret?rs M. Aleksejevs [M. Aleksejev], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2015. gada 2. j?lija tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Asparuhovo Lake Investment Company OOD* v?rd? – J. Fitsev,
- *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlentie na Natsionalnata agentsia za prihodite* v?rd? – A. Kirova, p?rst?ve,
- Grie?ijas vald?bas v?rd? – K. Georgiadis un A. Magrippi, p?rst?vji,
- Portug?les vald?bas v?rd? – L. Inez Fernandes un R. Campos Laires, k? ar? A. Cunha, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – D. Roussanov un M. Owsiany-Hornung, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklus?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVN direktīva”) 24. panta 1. punktu, 25. panta b) punktu, 62. panta 2. punktu, 63. pantu un 64. panta 1. punktu.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Asparuhovo Lake Investment Company OOD* (turpmāk tekstā – “ALIC”) un *Direktor na Direktsia “Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite* (Valsts ieņēmumu aģentūras Centrālās pārvaldes Varnas pilsētas “Sdzēbu un nodokļu un sociālā nodrošinājuma lietu” direkcijas direktors, turpmāk tekstā – “Direktor”) par tādā pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā – “PVN”) atskaitēšanu, kas tika iekasēts kā priekšnodoklis par saņemtajiem abonējumiem konsultāciju pakalpojumiem.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 PVN direktīvas 2. pantā ir paredzēts:

“1. PVN uzliek šādiem darījumiem:

[..]

c) pakalpojumu sniegšanai, ko par atlīdzību kādā dalībvalsts teritorijā veic nodokļa maksātājs, kas rēķina kā tās;

[..].”

4 Šīs direktīvas 9. panta 1. punkts ir noteikts:

““Nodokļa maksātājs” ir jebkura persona, kas patstāvīgi jebkurā vietā veic jebkuru saimniecisku darbību, neatkarīgi no šīs darbības mērķa vai rezultāta.

Jebkuru ražotāju, tirgotāju vai pakalpojumu sniedzēju darbību, tostarp kalnrniecību, lauksaimniecisku darbību un brīvo profesiju darbību, uzskata par “saimniecisku darbību”. Materiāla vai nemateriāla pakalpojuma izmantošana ar noliku gūt no tā ilglaicīgus ienākumus jo paši ir uzskatāma par saimniecisku darbību.”

5 Minētās direktīvas 24. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

““Pakalpojumu sniegšana” ir jebkurš darījums, kas nav preču piegāde.”

6 Saskaņā ar šīs pašas direktīvas 25. pantu:

“Pakalpojumu sniegšana, *inter alia*, var būt viens no šādiem darījumiem:

[..]

b) pienākums atturēties no kādas darbības vai pieņemt kādu darbību vai situāciju;

[..].”

7 PVN direktīvas 62. pantā ir noteikts:

“Šā panta nozīmē:

- 1) “nodokļa iekasgājumbas gadījums” ir notikums, iestājoties kuram, ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kļūtu iekasgāms;
- 2) “nodokļa iekasgājuma” nozīmē, ka nodokļu iestādei saskaņā ar tiesību aktiem rodas tiesības no attiecīgā brīža pieprasīt nodokli no personas, kura ir atbildīga par PVN nomaksu, neatkarīgi no tā, ka nomaksas laiku var atlikt.”

8 Šīs direktīvas 63. pantā ir paredzēts:

“Nodokļa iekasgājumbas gadījums iestājas un nodoklis kļūst iekasgāms tad, kad faktiski ir veikta preču piegāde vai pakalpojumu sniegšana.”

9 Minētās direktīvas 64. panta 1. punkts ir formulēts šādi:

“Ja pakalpojumu sniegšana vai preču piegāde, izņemot preču nomu/ri uz noteiktu laiku vai preču pārdošanu uz nomaksu, kļūst minētā 14. panta 2. punkta b) apakšpunktā, rada turpmākus rīcību pārsūtus vai turpmākus maksājumus, tad tas uzskata par pabeigtu tad, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi rīcību pārskati vai maksājumi.”

10 Ar PVN direktīvas 66. pantu daļēbvalstis var atkāpties no “63., 64. un 65. panta” un “paredzēt, ka attiecībā uz konkrētiem darījumiem vai dažādu kategoriju nodokļa maksājumiem nodoklis kļūst iekasgāms kādā no šādiem termiņiem:

- a) vāļkais, izsniedzot rīcību;
- b) vāļkais, saņemot maksājumu;
- c) ja rīcība nav izsniegta vai ir izsniegta ar nokavēšanos – noteikt termiņā no dienas, kad iestājas nodokļa iekasgājumbas gadījums”.

Bulgārijas tiesības

11 Saskaņā ar Likuma par pievienotās vērtības nodokli (*Zakon za danâk vâru dobavenata stoynost*, 2006. gada 4. augusta DV Nr. 63), redakcijā, kura bija spēkā pamatlīetas faktu norises laikā (turpmāk tekstā – “ZDDS”), 2. pantu:

“[PVN] jāmaksā:

- 1) par jebkuru preču piegādi un pakalpojumu sniegšanu, ko veic par atlīdzību;

[..].”

12 ZDDS 8. pantā ir paredzēts:

““Pakalpojums” šā likuma izpratnē ir viss, kam ir vērtība, bet kas nav ne prece, ne nauda, ne īrvalstu valūta, ko izmanto kā maksāšanas līdzekli.”

13 Saska?? ar ZDDS 9. pantu:

“1. “Pakalpojuma sniegšana” ir jebk?da pakalpojuma veikšana.

2. Par pakalpojuma sniegšanu uzskata ar?:

[..]

2) saist?bu uz?emšanas neveikt k?du darb?bu vai neizmantot k?das ties?bas;

[..].”

14 ZDDS 25. pant? ir noteikts:

“1. Šaj? likum? PVN “iekas?jam?bas gad?jums” ir pre?u pieg?de vai pakalpojumu sniegšana, ko veic nodok?a maks?t?js š? likuma izpratn?, pre?u ieg?de Kopienas iekšien? un pre?u imports atbilstoši 16. pantam.

2. Nodok?a iekas?jam?bas gad?jums notiek dien?, kad tiek nodotas ?pašumties?bas uz preci vai tiek sniegts pakalpojums.

[..]

4. Ja pieg?de vai pakalpojumu sniegšana notiek periodiski, posmveid?gi vai nep?rtraukti, tad, iz?emot pieg?des un pakalpojumus atbilstoši 6. panta 2. punktam, katrs periods vai posms, par kuru bija pan?kta vienošan?s, ir uzskat?ms par atseviš?u pieg?di vai pakalpojumu sniegšanu, un attiec?gais nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas tad, kad ir veikta samaksa.

[..]

6. Apliekama dar?juma br?d? atbilstoši 2., 3. un 4. punktam:

1) iest?jas nodok?a iekas?jam?ba atbilstoši šim likumam attiec?b? uz ar nodokli apliekamajiem dar?jumiem, un re?istr?tai personai rodas pien?kums r??in? nor?d?t nodokli, [..]

[..].”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

15 ALIC ir saska?? ar Bulg?rijas ties?b?m dibin?ta sabiedr?ba, kuras galven? darb?ba ir lauksaimniec?ba, d?rzkop?ba, lopkop?ba un pal?gdarb?bas.

16 2011. gada 1. august? š? sabiedr?ba nosl?dza abonentl?gumus par konsult?ciju pakalpojumiem ar ?etr?m cit?m sabiedr?b?m, proti, “Krestan Bulmar – Korporativni finansi” EOOD, “Krestan Bulmar – Biznes razvitie” EOOD, “Krestan Bulmar – Legakonsult” EOOD un “Biznes Ekspres” EOOD (turpm?k tekst? kop? – “pakalpojuma sniedz?ji”), attiec?gi uz??mumu finans?šanas, tirdzniec?bas veicin?šanas, juridisk?s pal?dz?bas un inform?cijas droš?bas jom?. Š?s konsult?cijas sniedz?š?s sabiedr?bas p?rst?v?ja viena un t? pati persona. Puses šos l?gumus izbeidza ar 2012. gada 5. martu.

17 Ar min?tajiem l?gumiem pakalpojuma sniedz?ji uz??m?s:

– b?t ALIC r?c?b? attiec?b? uz konsult?cij?m, san?ksm?m un l?gumiem katru darba dienu no plkst. 9.00 l?dz 18.00 un vajadz?bas gad?jum? – ?rpus darba laika, ieskaitot sv?tdienas un sv?tku

dienas;

- attiecīgā gadījumā nodrošināt uz vajadzīgo laiku kompetentas personas un/vai trešās personas, kurai ir attiecīgas ar šo pētījuma minēto, kļūbīgu ALIC, tostarp ārpus darba laika, svētdienās un svētku dienās;
- saņemt dokumentāciju, kuru vajadzīgo informāciju un apmaiņties ar to starp pusēm, lai nodrošinātu iespējami vispilnīgāko un visefektīvāko ALIC interešu aizsardzību, un
- savlaicīgi pakalpojuma saņēmējam apspriešanas, sadarbības un pārraudzības mērķiem nosūtīt visus vajadzīgos dokumentus par tās interešu aizsardzību.

18 Pakalpojuma sniedzēji paziņoja, ka tie nav noslēguši līgumu ar trešajām personām, kurām ir citas intereses nekā ALIC un/vai kuras atrodas tiešā konkurencē ar pētījuma minēto. Tie arī ir uzņēmumi, kas neslēgt šādus līgumus.

19 Savukārt ALIC uzņēmums tiem samaksāt iknedēļas atlīdzību, to maksājot katru pirmdienu tajā nedēļā, kura seko nedēļai, par kuru šā atlīdzība bija jāmaksā. ALIC atskaitēja pakalpojuma sniedzēju izsniegtajos rēķinos norādīto PVN.

20 Attiecībā uz ALIC tika veikta nodokļu pārbaude par laikposmu no 2011. gada augusta līdz oktobrim. Šajā pārbaudē nodokļu iestāde konstatēja, ka rēķini bija izsniegti līgumos norādītajos termiņos, pienācīgi iegrāmatoti pakalpojuma sniedzēju, kuru ALIC grāmatvedībā un par tiem tika iesniegta PVN deklarācija. Nodokļu iestāde arī norādīja, ka pakalpojuma sniedzēju izsniegtie rēķini bija apmaksāti ar maksājumiem, izmantojot bankas pārskaitījumu. Tāpat tika konstatēts, ka pakalpojuma sniedzēju rēķinā bija pietiekami kvalificēts personāls nolāgt pakalpojumu izpildei.

21 Attiecībā uz šo pakalpojumu izpildes kārtību pakalpojuma sniedzēji paziņoja, ka puses nebija paredzējušas ar dokumentiem formāli konstatēt minēto pakalpojumu pasūtīšanu un sniegšanu. Kārtējie uzdevumi un problēmas tika izskatītas sanāksmēs, pa telefonu vai elektronisko pastu. Personas, kuras tieši bija atbildīgas par minēto pakalpojumu izpildi, precizēja, ka atbildīgais par saziņu ar klientu vietas ar elektronisko pastu uzdeva dažādos attiecībā uz ALIC veicamus uzdevumus.

22 Nodokļu iestāde uzskatīja, ka nebija iesniegts neviens pierādījums par faktiski sniegto pakalpojumu veidu, daudzumu un raksturu, it kā nebija iesniegts neviens pavisam svaigs dokuments par izpildīto stundu skaitu, un ka nebija sniegta nekāda informācija par to, kādā veidā bija noteiktas pakalpojumu cenas. 2013. gada 1. augustā nodokļu iestāde izdeva pārskaitītā nodokļa paziņojumu, atsakot ALIC tiesības atskaitīt pakalpojuma sniedzēju rēķinos uzrādīto PVN 33 349 Bulgārijas levu (BGN), kas ir aptuveni EUR 17 000, apmērā.

23 ALIC apstrādāja pārskaitītā nodokļa paziņojumu *Direktor*. Tā kā pētījuma minētais ar 2013. gada 4. novembra lēmumu atstāja spēkā minēto paziņojumu, ALIC cēla prasību iesniegt tiesā.

24 Šā tiesa norāda, ka ALIC noslēgtajās līgumos bija vienīgi noteikta konsultāciju pakalpojumu joma un nebija norādīts nekāds konkrēts sasniedzamais rezultāts saistībā ar šo pakalpojumu priekšmetu, izpildes termiņu, saņemšanas veidu un cenu par vienu. Minētā tiesa piebilst, ka pušu līgums atlīdzināt pakalpojuma sniedzēju sniegtos pakalpojumus, maksājot vienotas likmes summas regulāros intervālos, pierāda, ka šīs puses nebija sasaistējušas atlīdzības iekasējamību ar konkrētu rezultātu, un tādējādi nav jāizvērtē, vai šādi rezultāti patiešām tika sasniegti.

25 Iesniedz?jtiesa preciz?, ka nodok?u iest?de nekad nav uzskat?jusi, ka pakalpojumu sniegšana, pamatojoties uz kuru *ALIC* pieprasa ties?bas atskait?t priekšnodokl? samaks?to PVN, bija kr?pnieciska un ka š? iest?de ar? nav iesniegusi pier?d?jumus šaj? zi??.

26 Š? tiesa nor?da, ka tai tom?r ir šaubas par to, vai t?ds abonenti?gums k? pamatliet? var tikt uzskat?ts par “pakalpojumu sniegšanu” PVN direkt?vas 24. panta 1. punkta un 25. panta b) punkta izpratn? un vai vien?gi konkr?tu konsult?ciju pakalpojumu sniegšana var tikt uzskat?ta par š?du pakalpojumu sniegšanu un ieg?t ties?bas atskait?t PVN. Pirmaj? gad?jum? t? ar? jaut?, vai nodok?a iekas?jam?bas gad?jums un t? iekas?jam?ba iest?jas, izbeidzoties konkr?tam laikposmam, attiec?b? uz kuru bija pan?kta vienošan?s par samaksu.

27 Š?dos apst?k?os *Administrativen sad – Varna* (Varnas Administrat?v? tiesa, Bulg?rija) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai [PVN] direkt?vas 24. panta 1. punkts un 25. panta b) punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka j?dzien? “pakalpojumu sniegšana” ietilpst ar? t?di abonenti?gumi par konsult?ciju sniegšanu k? pamatliet? izskat?mie, ar kuriem pakalpojuma sniedz?js, kuram ir kvalific?ts person?ls pakalpojumu sniegšanai, ir piekritis sniegt klientam pakalpojumu l?guma darb?bas laik? un ir ap??mies attur?ties nosl?gt l?gumus ar identisku priekšmetu ar klienta konkurentiem?

2) Vai [PVN] direkt?vas 63. pants un 64. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka nodok?a iekas?jam?bas gad?jums par abon?tiem konsult?ciju pakalpojumiem iest?jas, izbeidzoties konkr?tam laikposmam, attiec?b? uz kuru bija pan?kta vienošan?s par samaksu, neatkar?gi no t?, vai un cik bieži klients ir izmantojis pakalpojumu sniedz?ja sniegtos pakalpojumus?

3) Vai [PVN] direkt?vas 62. panta 2. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka ikvienam, kurš saist?b? ar abonenti?gumu par konsult?ciju sniegšanu sniedz pakalpojumus, ir pien?kums, izbeidzoties konkr?tajam laikposmam, attiec?b? uz kuru bija pan?kta vienošan?s par samaksu, samaks?t PVN par pakalpojumiem, vai ar? šis pien?kums ir tikai tad, ja klients attiec?gaj? taks?cijas period? ir izmantojis konsult?ciju pakalpojumus?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pie?emam?bu

28 Tiesas s?d? *Direktor* uzskat?ja, ka Tiesai uzdotie jaut?jumi bija nepie?emami, jo pamatliet? nebija izvirz?ts neviens ties?bu jaut?jums, ?emot v?r?, ka visi attiec?gie lietas dal?bnieki bija vienispr?tis par pamatliet? apspriesto PVN direkt?vas normu interpret?ciju, bet bija izvirz?ti vien?gi jaut?jumi par faktiem attiec?b? uz to, vai bija pier?d?jumi, kuri pier?da pakalpojuma sniedz?ju sniegto konsult?ciju pakalpojumu esam?bu.

29 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka LESD 267. pant? noteikt?s sadarb?bas starp Tiesu un valstu ties?m proced?ras ietvaros tikai valsts tiesa, kura izskata str?du un kurai ir j?uz?emas atbild?ba par pie?emamo tiesas nol?mumu, ir t?, kas, ?emot v?r? lietas ?patn?bas, var noteikt gan to, cik liel? m?r? prejudici?lais nol?mums ir vajadz?gs, lai š? tiesa var?tu tais?t spriedumu, gan to, cik atbilst?gi ir Tiesai uzdotie jaut?jumi. Turkl?t valstu ties?m Tiesai ir j?iesniedz inform?cija par faktiskajiem apst?k?iem, kas vajadz?gi, lai lietder?gi atbild?tu uz tai uzdotajiem jaut?jumiem (it ?paši skat. spriedumu *Rosado Santana*, C?177/10, EU:C:2011:557, 32. un 33. punkts).

30 Iesniedzējtiesa uzskata, ka nav tikusi pierādīta pamatlīdz apspriesto konsultāciju pakalpojumu neesamība, kā arī no tiem izrietošā krāpniecība. Turklāt šai tiesai ir šaubas par PVN piemērošanu abonentiņgumiem attiecībā uz konsultāciju pakalpojumiem.

31 Tādējā prejudiciālie jautājumi ir jāuzskata par pieņemamiem.

Par pirmo jautājumu

32 Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai PVN direktīvas 24. panta 1. punkts un 25. panta b) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jādzien "pakalpojumu sniegšana" ietilpst abonentiņgumi par konsultāciju, tostarp juridiska, komerciāla un finanšu rakstura konsultāciju, sniegšanu, ar kuriem pakalpojuma sniedzējs ir piekritis sniegt klientam pakalpojumus līguma darbības laikā un ir apņēmies atturēties no slēgt līgumus ar identisku priekšmetu ar klienta konkurentiem.

33 Vispirms ir jāatgādina, ka tātpat kā Padomes 1977. gada 17. maija Sestā direktīva 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopējā pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), arī PVN direktīva nosaka, ņoti plašu PVN piemērošanas jomu, 2. pantā, kas attiecas uz ar nodokli apliekamiem darījumiem, papildus preču importēšanai paredzot preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, kuru par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļu maksātājs, kas rīkojas kā tās (spriedums *Future Health Technologies*, C-86/09, EU:C:2010:334, 25. punkts).

34 Ar PVN direktīvas IX sadaļā esošajām normām dažas darbības ir atbrīvotas no PVN. Šie atbrīvojumi neattiecas uz konsultāciju, tostarp juridiska, komerciāla vai finanšu rakstura konsultāciju, pakalpojumu sniegšanu. Tādējādi tādā konsultāciju pakalpojumi kā pamatlīdz ir iekļauti PVN direktīvas piemērošanas jomā.

35 Jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru nodokļa bāzi par pakalpojumu sniegšanu veido viss, kas tiek saņemts kā atlīdzība par sniegto pakalpojumu, un tāpēc par pakalpojumu sniegšanu nodokļu piemēro tikai tad, ja pastāv tieša saikne starp sniegto pakalpojumu un saņemto atlīdzību. Tādējādi pakalpojumu sniegšana ir apliekama ar nodokli tikai tad, ja starp pakalpojuma sniedzēju un saņēmēju pastāv juridiskas attiecības, kurās notiek abpusēja pakalpojumu sniegšana, un atlīdzība, ko saņem minētā pakalpojuma sniedzējs, ir uzskatāma par saņēmēja sniegtā pakalpojuma faktiskā vērtību (šajā ziņā skat. spriedumus *Tolsma*, C-16/93, EU:C:1994:80, 13. un 14. punkts, kā arī *Kennemer Golf*, C-174/00, EU:C:2002:200, 39. punkts).

36 Līdz ar to ir jānosaka, vai vienas likmes maksājums, kurš veikts saskaņā ar abonentiņgumu par konsultāciju pakalpojumu sniegšanu, kā pamatlīdz, ir atlīdzība par nolīgto pakalpojumu sniegšanu, kas ietver apņemšanos pastāvīgi būt klienta rīcībā, kā arī atturēties no slēgt līgumus ar tās konkurentiem, un vai pastāv tieša saikne starp sniegtajiem pakalpojumiem un saņemto atlīdzību.

37 Šajā ziņā attiecīgi lietā, kurā tika taisīts spriedums *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200), un lietā, kurā tika taisīts spriedums *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185), Tiesa jau ir izvērtējusi PVN piemērošanu, pirmkārt, attiecībā uz vienas likmes ikgadēju iemaksu, kura samaksāta sporta asociācijai, lai izmantotu sporta iekārtas, ieskaitot golfa laukumu, un, otrkārt, attiecībā uz vienas likmes maksājumu par aprīpes pakalpojumu sniegšanu apgādājām personām.

38 Sprieduma *Kennemer Golf* (C-174/00, EU:C:2002:200) 40. punktā un sprieduma *Le Rayon d'Or* (C-151/13, EU:C:2014:185) 36. punktā Tiesa būtībā nolēma, ka, ja attiecīgajam

pakalpojumiem tostarp ir raksturojums, ka pakalpojuma sniedzējs ir visu laiku pieejams, lai vajadzīgajā brīdī tos sniegtu klientam, tad, lai atzītu tiešu saikni starp minēto pakalpojumu un saņemto atlīdzību, nav nepieciešams pierādīt, ka maksājums attiecas uz individualizētu un konkrēto brīdī sniegtu veselības aprūpes pakalpojumu pēc klienta pieprasījuma. Katrā no šīm lietām, kurās tika taisīti šie spriedumi, runa bija par ar nodokli apliekamu pakalpojumu sniegšanu, uz kuru attiecās vienas likmes maksājums neatkarīgi no sniegto un saņemto pakalpojumu skaita, konkrētajos gadījumos – no piedāvāto golfa laukumu skaita vai sniegtās aprūpes daudzuma.

39 Apstāklis, ka pakalpojumi nav nedz iepriekšnoteikti, nedz individualizēti un ka atlīdzība tiek izmaksāta kā vienotas likmes maksājums, nekādi neietekmē tiešo saikni starp minēto pakalpojumu un saņemto atlīdzību, kuras apmērs ir noteikts iepriekš saskaņā ar iedibinātiem kritērijiem (spriedums *Le Rayon d'Or*, C-151/13, EU:C:2014:185, 37. punkts).

40 Šie apsvērumi ir piemērojami pamatlīdz apspriestajam abonentiņgumam par konsultāciju pakalpojumiem, kura esamība tomēr ir jāpārbauda valsts tiesai un kura ietvaros klients ir apmierināts samaksājot vienas likmes maksājumu kā starp pusēm noliktu atlīdzību neatkarīgi no faktiski sniegto konsultāciju pakalpojumu daudzuma un rakstura laikposmā, uz kuru attiecas šā atlīdzība.

41 Tas, ka klients samaksā nevis vienu vienas likmes maksājumu, bet veic vairākus periodiskus maksājumus, nevar ietekmēt šo konstatējumu, jo atšķirībā saistībā ar šiem maksājumiem attiecas nevis uz to, ka darbība ir apliekama ar nodokli, bet vienīgi uz vienas likmes maksājuma samaksas kārtību.

42 Pakalpojumu sniedzēja apņemšanās atturēties piedāvāt pakalpojumus klienta konkurentam līdzinās ekskluzivitātes klauzulai, kura tiek iekāuta abonentiņgumā par konsultācijām pakalpojumiem un kura nevar izmainīt minēto līguma ar nodokli apliekamo raksturu. Tādējādi uz pirmo jautājumu nav jāatbild, ņemot vērā PVN direktīvas 25. panta b) punktu attiecībā uz "pienākumu atturēties".

43 ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto pirmo jautājumu ir jāatbild, ka PVN direktīvas 24. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jādzīen "pakalpojumu sniegšana" ietilpst abonentiņgumi par konsultāciju, tostarp juridiska, komerciāla un finanšu rakstura konsultāciju, sniegšanu, ar kuriem pakalpojuma sniedzējs ir piekritis sniegt klientam pakalpojumus līguma darbības laikā.

Par otro un trešo jautājumu

44 Uzdodot otro un trešo jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai attiecībā uz tādām abonentiņgumiem par konsultāciju pakalpojumiem kā pamatlīdz PVN direktīvas 62. panta 2. punkts, 63. pants un 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa iekasējamās gadījums un nodokļa iekasējamā iestāšanās, izbeidzoties konkrētam laikposmam, attiecībā uz kuru bija panākta vienošanās par samaksu, neatkarīgi no tā, vai un cik bieži klients ir izmantojis pakalpojumu sniedzēja sniegtos pakalpojumus.

45 Atbilde uz šo jautājumu daļēji izriet no atbildes uz pirmo jautājumu.

46 Nodokļa iekasējamās gadījums ir definēts PVN direktīvas 62. panta 1. punktā kā notikums, iestājoties kuram, ir izpildīti juridiskie nosacījumi, lai nodoklis kārtu iekasējams. Saskaņā ar PVN direktīvas 63. pantu šis iekasējamās gadījums iestājas un nodoklis kārtu iekasējams tad, kad faktiski ir veikta pakalpojumu sniegšana.

47 Kā tika izklāstīts šajā sprieduma 40. un 41. punktā, tā kā pamatlīdz pakalpojumu sniegšanas

priekšmets nav sniegt precīzi definētas konsultācijas, bet būt pieejamam klientam, lai viņam sniegtu konsultācijas, pakalpojumu sniedzējs veic pakalpojumu sniegšanu ar pašu šo pieejamību abonentiņgumi noteiktaj laikposm neatkarīgi no faktiski sniegto konsultācijas pakalpojumu daudzuma un rakstura laikposm, uz kuru attiecas šā atlīdzība.

48 Atbilstoši PVN direktīvas 64. panta 1. punktam, ja pakalpojumu sniegšana rada turpmākus maksājumus, tad to uzskata par pabeigtu tad, kad beidzas laiks, uz kuru attiecas šādi maksājumi.

49 Līdz ar to tādā pakalpojumu sniegšana kā pamatliet, kas būtībā sastāv no apēšanās pastāvīgi būt klienta rīcībā, lai viņam sniegtu konsultāciju pakalpojumu, un par kuru atlīdzība tiek samaksāta ar periodiskiem vienas likmes maksājumiem, ir jāuzskata par veiktu laikposm, uz kuru attiecas maksājums, neatkarīgi no tā, vai pakalpojumu sniedzējs faktiski ir sniedzis konsultācijas savam klientam šajā laikposm.

50 PVN direktīvas 64. panta 1. punkta izpratnē pakalpojumu sniegšana ir jāuzskata par veiktu, tieši izbeidzoties katram laikposmam, uz kuru attiecas maksājumi. Tā kā saskaņā ar šīs direktīvas 63. pantu nodokļa iekasējamā gadājums un nodokļa iekasējamā ir atkarīga no brīža, kad ir notikusi pakalpojumu sniegšana, no tā izriet, ka, tieši izbeidzoties katram no šiem laikposmiem, iestājas šie abi gadījumi.

51 Tādējādi uz uzdoto otro un trešo jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka attiecībā uz tādām abonentiņgumiem par konsultāciju pakalpojumiem kā pamatliet PVN direktīvas 62. panta 2. punkts, 63. pants un 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa iekasējamā gadājums un nodokļa iekasējamā iestājas, izbeidzoties konkrētam laikposmam, attiecībā uz kuru bija panākta vienošanās par samaksu, neatkarīgi no tā, vai un cik bieži klients ir izmantojis pakalpojumu sniedzēja sniegtos pakalpojumus.

Par tiesāšanas izdevumiem

52 Attiecībā uz pamatlīstas pusēm šīs tiesvedības ir stadija proces, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti līstas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopājo pievienotās vērtības nodokļa sistēmā 24. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka jādziens "pakalpojumu sniegšana" ietilpst abonentiņgumi par konsultāciju, tostarp juridiska, komerciāla un finanšu rakstura konsultāciju, sniegšanu, ar kuriem pakalpojuma sniedzējs ir piekritis sniegt klientam pakalpojumus līguma darbības laikā;

2) attiecībā uz tādām abonentiņgumiem par konsultāciju pakalpojumiem kā pamatliet Direktīvas 2006/112 62. panta 2. punkts, 63. pants un 64. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka nodokļa iekasējamā gadājums un nodokļa iekasējamā iestājas, izbeidzoties konkrētam laikposmam, attiecībā uz kuru bija panākta vienošanās par samaksu, neatkarīgi no tā, vai un cik bieži klients ir izmantojis pakalpojumu sniedzēja sniegtos pakalpojumus.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – bulgāru.