

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

3. september 2015(*)

Eelotsusetaotlus – Ühine käibemaksusüsteem – Direktiiv 2006/112/EÜ – Artikli 24 lõige 1, artikli 25 punkt b, artikli 62 punkt 2, artikkel 63 ning artikli 64 lõige 1 – Mõiste „teenuste osutamine” – Nõustamisteenuste osutamiseks sõlmitud teenusleping – Maksustatav teokoosseis – Vajadus tõendada teenuste tegelikku osutamist – Maksu sissenõutavus

kohtuasjas C-463/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Administrativen sad – Varna (Bulgaaria) 29. septembri 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. oktoobril 2014, menetluses

Asparuhovo Lake Investment Company OOD

versus

Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja president M. Ileši?, kohtunikud A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas ja C. G. Fernlund (ettekandja),

kohtujurist: P. Cruz Villalón,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 2. juuli 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Asparuhovo Lake Investment Company OOD, esindaja: J. Fitsev,
- Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, esindaja: A. Kirova,
- Kreeka valitsus, esindajad: G. Konstantinos ja A. Magrippi,
- Portugali valitsus, esindajad: L. Inez Fernandes, R. Campos Laires ja A. Cunha,
- Euroopa Komisjon, esindajad: D. Roussanov ja M. Owsiany-Hornung,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1, edaspidi „käibemaksudirektiiv“) artikli 24 lõike 1, artikli 25 punkti b, artikli 62 punkti 2, artikli 63 ja artikli 64 lõike 1 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Asparuhovo Lake Investment Company OOD (edaspidi „ALIC“) ja Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (riigi maksuameti keskasutuse vaiete ning maksu- ja sotsiaalkindlustusvaidluste Varna osakonna direktor, edaspidi „direktor“) vahelises kohtuvaidluses, mis puudutab teenuslepingu alusel saadud nõustamisteenustelt tasutud sisendkäibemaksu mahaarvamist.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Käibemaksudirektiivi artikkel 2 sätestab:

„1. Käibemaksuga maksustatakse järgmisi tehinguid:

[...]

c) teenuste osutamine tasu eest liikmesriigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb;

[...]”

4 Direktiivi artikli 9 lõige 1 sätestab:

„Maksukohustuslane” on iga isik, kes mis tahes paigas teostab iseseisvalt mis tahes majandustegevust, olenemata nimetatud tegevuse eesmärgist või tulemustest.

„Majandustegevus” on tootja, ettevõtja ja teenuseid osutava isiku mis tahes tegevus, sealhulgas kaevandamis- ja põllumajandusalane tegevus ning kutsealane tegevus. Majandustegevusena käsitatakse eelkõige materiaalse või immateriaalse vara kasutamist kestva tulu saamise eesmärgil.”

5 Direktiivi artikli 24 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Teenuste osutamine” on mis tahes tehing, mis ei ole kaubatarne.”

6 Direktiivi artiklis 25 on sätestatud:

„Teenuste osutamine võib seisneda muu hulgas ühes järgmistest tehingutest:

[...]

b) kohustus hoiduda teatud teo tegemisest või taluda teatavat tegu või olukorda;

[...]”

7 Käibemaksudirektiivi artikkel 62 sätestab:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

- 1) „maksustatav teokoosseis” – olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused;
- 2) „käibemaksu sissenõutavus” – maksuhalduril teatud hetkel tekkiv seadusjärgne õigus nõuda isikult, kes on kohustatud käibemaksu tasuma, maksu tasumist, olenemata tasumise tähtaja edasilükkamise võimalusest.”

8 Direktiivi artikkel 63 sätestab:

„Maksustatav teokoosseis tekib ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.”

9 Direktiivi artikli 64 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Kui kaubatarnetega, välja arvatud kaupade teatud ajavahemikuks rendileandmise või järelmaksuga müügiga, nagu sätestatud artikli 14 lõike 2 punktis b, ning teenuste osutamisega kaasneb mitu järjestikust arvepidamist või makset, loetakse kaubatarned ja teenuste osutamine lõpetatuks pärast nimetatud arvepidamiste või maksete tähtaja lõppu.”

10 Käibemaksudirektiivi artikli 66 kohaselt võivad liikmesriigid erandina „artiklitest 63, 64 ja 65 ette näha, et teatavate tehingute või teatavat liiki maksukohustuslaste puhul muutub käibemaks sissenõutavaks:

- a) hiljemalt arve väljastamisel;
- b) hiljemalt tasu kättesaamisel;
- c) kui arvet ei väljastata või väljastatakse hiljem, kindlaksmääratud tähtaja jooksul alates maksustatava teokoosseisu tekkimise kuupäevast.”

Bulgaaria õigus

11 Käibemaksuseaduse (Zakon za danâk vârhu dobavenata stoynost, DV nr 63, 4.8.2006, edaspidi „ZDDS”) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni artikkel 2 sätestab:

„Käibemaksuga maksustatakse:

1. iga kauba tarnimine ja teenuse osutamine tasu eest;

[...]”

12 ZDDS artikkel 8 sätestab:

„[T]eenus kõnealuse seaduse tähenduses hõlmab kõike, millel on väärtus ja mis erineb kaubast ning ringluses olevast rahast ja maksevahendina kasutatavast välisvaluutast.”

13 ZDDS artikkel 9 sätestab:

- „1) Teenuse osutamine on teenuse igasugune kättesaadavaks tegemine.
- 2) Teenuse osutamine hõlmab ka järgmist:

[...]

2. kohustus tegevusest hoiduda või õiguse kasutamisest loobuda;

[...]”

14 ZDDS artikkel 25 sätestab:

„1) „Maksustatavaks teokoosseisuks” käesoleva seaduse tähenduses loetakse kaupade tarnimist või teenuste osutamist, mida teostab käesoleva seaduse alusel maksukohustuslik isik, kaupade ühendusesisest soetamist ja kaupade importi artikli 16 tähenduses.

2) Maksustatav teokoosseis tekib kauba omandiõiguse ülemineku või teenuse osutamise hetkel.

[...]

4) Kui kaupa tarnitakse või teenust osutatakse perioodiliselt, etapiviisiliselt või pidevalt, loetakse iga perioodi või etappi – välja arvatud kauba tarnimine ja teenuse osutamine vastavalt artikli 6 lõikele 2 –, mille eest on kokku lepitud tasu maksmine, eraldi tarneks või teenuseks ja asjaomane maksustatav teokoosseis tekib ajal, mil makse kuulub tasumisele.

[...]

6) Lõigetes 2, 3 ja 4 viidatud maksustatava teokoosseisu tekkimise hetkel:

1. muutub käibemaks käesoleva seaduse tähenduses maksustatava tarne puhul sissenõutavaks ja registreeritud maksukohustuslasel tekib kohustus märkida arvele käibemaks,
[...]

[...]”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

15 ALIC on Bulgaaria äriühing, mille põhitegevus on põllumajandus, taime- ja loomakasvatus ning nendega seotud tegevus.

16 Nimetatud äriühing sõlmis 1. augustil 2011 teenuslepingud nelja äriühinguga „Krestan Bulmar – Korporativni finansi” EOOD, „Krestan Bulmar – Biznes razvitie” EOOD, „Krestan Bulmar – Legakonsult” EOOD ja „Biznes Ekspres” EOOD (edaspidi ühiselt „teenuse osutajad”) nõustamisteenuste saamiseks vastavalt ettevõtte rahastamise, kaubandusliku arendamise, õigusnõustamise ja infoturbe valdkonnas. Kõiki äriühinguid esindas üks isik. Pooled lõpetasid asjaomased lepingud 5. märtsil 2012.

17 Nimetatud lepingute raames kohustusid teenuse osutajad:

– olema ALICile nõustamiseks, koosolekuteks ja ettevõtmisteks kättesaadav igal tööpäeval ajavahemikus 9.00 – 18.00 ning vajaduse korral väljaspool tööaega, sealhulgas pühapäeval ja riiklikel pühadel;

– vajaduse korral tagama õigel ajal pädeva isiku kohalviibimise ALICi ja/või viimasega seotud kolmanda isiku juures, sealhulgas väljaspool tööaega, pühapäeval ja riiklikel pühadel;

- koguma dokumente ja vahetama poolte vahel muud vajalikku teavet, et tagada ALICi huvide igakülgne ja tõhus kaitse, ja
- edastama teenuse saajale õigel ajal läbivaatamiseks, heakskiitmiseks ja allkirjastamiseks kõik vajalikud dokumendid, mis on seotud tema huvide kaitsmisega.

18 Teenuse osutajad kinnitasid, et nad ei ole sõlminud samalaadseid lepinguid kolmandate isikutega, kelle huvid on vastuolus ALICi omadega ja/või kes otseselt viimasega konkureerivad. Samuti kohustusid nad hoiduma selliste lepingute sõlmimisest.

19 ALIC kohustus vastutasuna maksma neile iganädalast tasu, mida makstakse igal esmaspäeval, mis järgneb nädalale, mille eest tasu tuli maksta. ALIC arvas talle teenuse osutajate esitatud arvetel märgitud käibemaksu maha.

20 2011. aasta augustist kuni oktoobrini viidi läbi ALICi maksurevisjon. Revisjoni käigus tuvastas maksuhaldur, et arved olid väljastatud lepingutes ette nähtud tähtaegadel, kantud nõuetekohaselt nii teenuse osutajate kui ka ALICi raamatupidamisse ning olid käibedeklaratsioonis kajastatud. Maksuhaldur märkis lisaks, et teenuse osutajate koostatud arved olid tasutud pangaülekande teel. Lisaks tuvastati, et teenuse osutajatel oli sõlmitud lepingute täitmiseks olemas piisavalt kvalifitseeritud töötajaid.

21 Mis puudutab teenuste osutamise korda, siis märkisid teenuse osutajad, et pooled ei ole dokumentides näinud ametlikult ette nende teenuste tellimist ja osutamist. Jooksivaid ülesandeid ja probleeme analüüsiti koosolekutel, telefoni või e-kirja teel. Teenuste osutamiseks konkreetset määratud isikud täpsustasid, et kliendiga suhtlemise eest vastutav isik edastas neile elektrooniliste sidevahendite kaudu erinevaid ALICi huvides täidetavaid ülesandeid.

22 Maksuhaldur leidis, et esitatud ei ole ühtki tõendit tegelikult osutatud teenuste liigi, hulga või laadi kohta, eelkõige puudusid algdokumendid tehtud töötundide kohta ning neil puudus igasugune teave selle kohta, kuidas on kokku lepitud teenuste hinnad. Maksuhaldur koostas revisjoni tulemusel 1. augustil 2013 maksuotsuse, mille kohaselt ei olnud ALICil õigust arvata maha teenuse osutajate poolt talle esitatud arvetel märgitud käibemaksu summas 33 349 Bulgaaria leevi, ehk umbes 17 000 eurot.

23 ALIC esitas maksuotsuse peale direktorile vaide. Kuna viimane jättis 4. novembri 2013. aasta otsusega selle otsuse muutmata, esitas ALIC kaebuse eelotsusetaotluse esitanud kohtule.

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et ALICi sõlmitud lepingutes olid kindlaks määratud vaid nõustamisteenuste valdkond ning neis ei olnud nimetatud ühtki konkreetset tulemust, mis tuleb saavutada seoses nende teenuste eseme, osutamise tähtaja, vastuvõtmise viisi ja eraldi hindadega. Nimetatud kohus märgib lisaks, et poolte otsus tasuda teenuse osutajate pakutavate teenuste eest perioodiliselt kindlate summade kaupa näitab, et pooled ei sidunud õigust nõuda tasu maksmist lõpptulemuse saavutamise, mistõttu ei ole vaja analüüsida, kas sellised tulemused ka tegelikult saavutati.

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab, et maksuhaldur ei ole kunagi väitnud, et selliste teenuste osutamine, mille alusel ALIC nõuab sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust, oli seotud pettusega ning et maksuhaldur ei ole esitanud ka sellekohaseid tõendeid.

26 Nimetatud kohus märgib, et tal on siiski kahtlusi seoses küsimusega, kas selline teenusleping nagu on kõne all põhikohtuasjas, võib kujutada endast teenuste osutamist käibemaksudirektiivi artikli 24 lõike 1 ja artikli 25 punkti b mõttes, või kas konkreetset

nõustamisteenuste osutamine saab endast kujutada sellist teenust ja anda käibemaksu mahaarvamise õiguse. Esimesena nimetatud juhul küsib ta ka seda, kas maksustatav teokoosseis ja maksu sissenõutavus tekivad selle perioodi lõpus, mille eest on kokku lepitud tasu maksmine.

27 Eeltoodut arvestades otsustas Administrativen sad – Varna (Varna halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 24 lõiget 1 ja artikli 25 punkti b tuleb tõlgendada nii, et mõiste „teenus” hõlmab ka nõustamisteenuste osutamist selliste teenuslepingute alusel nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt on teenuse osutaja, kellel on teenuste osutamiseks vajalikku kvalifikatsiooni omavad töötajad, lepingu kehtivusajal tellija käsutuses ja kohustub hoiduma võrreldava esemega lepingute sõlmimisest tellija konkurentidega?

2. Kas [käibemaksudirektiivi] artiklit 63 ja artikli 64 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et nõustamisteenuste osutamisel teenuslepingute alusel tekib maksustatav teokoosseis selle perioodi lõppemisel, mille eest on kokku lepitud tasu maksmine, ilma et oleks oluline, kas ja kui sageli kasutas tellija teenuseid, mille osutamiseks oli nõustaja tellija käsutuses?

3. Kas [käibemaksudirektiivi] artikli 62 punkti 2 tuleb tõlgendada nii, et isik, kes osutab teenuslepingu alusel toimuva nõustamise raames teenuseid, on kohustatud märkima teenuste eest esitatavale arvele käibemaksu selle perioodi lõppemisel, mille eest lepitati kokku teenustasu, või tekib see kohustus vaid siis, kui tellija on asjaomasel maksustamisperioodil nõustaja teenuseid kasutanud?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Vastuvõetavus

28 Euroopa Kohtu istungil väitis direktor, et kuna põhikohtuasjas ei tõstatatud ühtki õigusküsimust, kuivõrd kõik pooled olid ühel meelel põhikohtuasjas käsitletavate käibemaksudirektiivi sätete tõlgendamise osas, vaid tõstatati üksnes faktiküsimused, mis puudutavad tõendeid teenuse osutajate poolt nõustamisteenuste tegeliku osutamise kohta, siis ei ole Euroopa Kohtule esitatud küsimused asjakohased.

29 Seoses sellega tuleb meenutada, et ELTL artiklis 267 sätestatud Euroopa Kohtu ja siseriiklike kohtute vahelise koostöö raames on üksnes asja menetleval ja selle lahendamise eest vastutaval siseriiklikul kohtul kohtuasja eripära arvesse võttes õigus hinnata eelotsuse vajalikkust asjas otsuse langetamiseks ning Euroopa Kohtule esitatavate küsimuste asjakohasust. Lisaks on siseriiklike kohtute ülesanne esitada Euroopa Kohtule kõik eelotsuse küsimusele tarviliku vastuse andmiseks vajalikud faktilised ja õiguslikud asjaolud (vt eelkõige kohtuotsus Rosado Santana, C?177/10, EU:C:2011:557, punktid 32 ja 33).

30 Samas ei ole eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul tõendatud, et põhikohtuasjas kõnealuseid nõustamisteenuseid tegelikult ei osutatud või et tegu oli sellest tuleneva pettusega. Lisaks on kohtul kahtlusi nõustamisteenuste kohta sõlmitud teenuslepingutele käibemaksu kohaldamise osas.

31 Tulenevalt eeltoodust tuleb eelotsuse küsimusi pidada vastuvõetavaks.

Esimene küsimus

32 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib esimese küsimusega sisuliselt selgitust selle kohta, kas käibemaksudirektiivi artikli 24 lõiget 1 ja artikli 25 punkti b tuleb tõlgendada nii, et mõiste „teenuste osutamine” hõlmab ka nõustamisteenuste osutamist selliste teenuslepingute

alusel, mis eelkõige on sõlmitud õigus-, kaubandus- ja maksude valdkonnas ja mille kohaselt on teenuse osutaja lepingu kehtivusajal tellija käsutuses ja kohustub hoiduma võrreldava esemega lepingute sõlmimisest tellija konkurentidega.

33 Esmalt tuleb meenutada, et sarnaselt nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuendale direktiivile 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) näeb ka käibemaksudirektiiv ette käibemaksu väga laia kohaldamisala, viidates maksustatavaid tehinguid käsitlevas artiklis 2 lisaks kauba impordile ka kaubatarnetele või teenuste osutamisele tasu eest riigi territooriumil maksukohustuslase poolt, kes sellena tegutseb (kohtuotsus Future Health Technologies, C-786/09, EU:C:2010:334, punkt 25).

34 Käibemaksudirektiivi IX jaotise sätete kohaselt on teatavad tegevused käibemaksust vabastatud. Nõustamisteenused, eelkõige õigus-, kaubandus- ja maksude valdkonnas, maksuvabastuste alla ei kuulu. Seega kuuluvad põhikohtuasjas kõnealused nõustamisteenused käibemaksudirektiivi kohaldamisalasse.

35 Tuleb meenutada, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt arvestatakse teenuse osutamise puhul maksu teenuse eest saadud tasult ja et teenuse osutamiselt tuleb tasuda maksu vaid juhul, kui osutatud teenuse ja saadud tasu vahel on otsene seos. Järelikult on teenus maksustatav vaid juhul, kui teenuse osutaja ja teenuse saaja vahel on õigussuhe, millega seotud toimingud on vastastikused, ja teenuse osutaja saadav vastutasu vastab majanduslikult väärtuselt teenuse saajale osutatavale teenusele (vt selle kohta kohtuotsused Tolsma, C-716/93, EU:C:1994:80, punktid 13 ja 14, ning Kennemer Golf, C-717/00, EU:C:2002:200, punkt 39).

36 Seega tuleb kindlaks määrata, kas põhikohtuasjas kõnealuse teenuslepingu raames nõustamisteenuse eest tasutud kindlasummaline makse kujutab endast tasu kokku lepitud nõustamisteenuste eest, mis hõlmavad ka kohustust olla pidevalt tellija käsutuses ning kohustust hoiduda võrreldava esemega lepingute sõlmimisest tellija konkurentidega, ning kas osutatud teenuste ning saadud tasu vahel on otsene seos.

37 Selles osas on Euroopa Kohus vastavalt kohtuotsuse Kennemer Golf (C-717/00, EU:C:2002:200) ja kohtuotsuse Le Rayon d'Or (C-715/13, EU:C:2014:185) aluseks olnud asjas juba analüüsinud käibemaksu kohaldamist esiteks iga-aastasele kindlasummalisele liikmemaksule, mida makstakse spordiühingule sportimisvõimaluste, sealhulgas golfiväljaku kasutamise eest, ning teiseks ülalpeetavatele isikutele osutatava raviteenuse eest tasutavale kindlasummalisele maksele.

38 Kohtuotsuse Kennemer Golf (C-717/00, EU:C:2002:200) punktis 40 ja kohtuotsuse Le Rayon d'Or (C-715/13, EU:C:2014:185) punktis 36 leidis Euroopa Kohus, et kui asjaomast teenust iseloomustab eelkõige teenuse osutaja alaline valmisolek osutada igal hetkel teenuse saaja nõutud teenuseid, ei ole selleks, et tunnustada otsese seose olemasolu nimetatud teenuse ja selle eest saadava tasu vahel, vaja tuvastada, kas makse on seotud isikustatud ja konkreetsetel hetkel isiku taotlusel osutatava teenusega. Kummagi kohtuotsuse aluseks olnud asjas oli tegu maksustatava teenuse osutamisega, millelt kindlat tasu maksti, sõltumata osutatud ja saadud teenuste hulgast, antud juhul vastavalt läbitud golfiradade arv või osutatud raviteenuste maht.

39 Asjaolu, et teenused ei ole eelnevalt määratletud ega isikustatud ning et tasu nende eest makstakse kindlasummalise makse vormis, ei mõjuta sellisena osutatud teenuste ja nende eest saadava tasu, mille suurus määratakse kindlaks eelnevalt ja vastavalt kokkulepitud kriteeriumidele, vahelist otsest seost (kohtuotsus Le Rayon d'Or, C-715/13, EU:C:2014:185, punkt 37).

40 Need kaalutlused on kohaldatavad teenuslepingule, mis on sõlmitud põhikohtuasjas kõnealuste nõustamisteenuste kohta, mille tegelikku osutamist tuleb siiski kontrollida eelotsusetaotluse esitanud kohtul, ja mille raames kohustus klient tasuma poolte vahel kokku lepitud tasuna kindla suurusega summad, sõltumata sellel ajavahemikul, mille eest tasu maksti, tegelikult osutatud nõustamisteenuste hulgast ja laadist.

41 Asjaolu, et klient ei kanna üle ühte kindlat summat, vaid teeb mitmeid perioodilisi makseid, ei mõjuta seda järeldust, kuna nende maksetega seotud erinevus ei puuduta tegevuse maksustatavat laadi, vaid üksnes kindlasummalise makse tegemise korda.

42 Mis puudutab teenuse osutaja kohustust hoiduda teenuse pakkumisest tellija konkurentidele, siis see seostub ainuõigusklausliga, mis kuulub nõustamisteenuste kohta sõlmitud teenuslepingusse ja ei saa sellisena muuta nimetatud lepingu maksustatavat laadi. Seega ei ole esimesele küsimusele vaja vastata käibemaksudirektiivi artikli 25 punkti b osas, mis puudutab „kohustust hoiduda teatud teo tegemisest”.

43 Eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et käibemaksudirektiivi artikli 24 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et mõiste „teenuste osutamine” hõlmab ka ettevõtjale nõustamisteenuste osutamist selliste teenuslepingute alusel, mis eelkõige on sõlmitud õigus-, kaubandus- ja maksude valdkonnas ja mille kohaselt on teenuse osutaja lepingu kehtivusajal tellija käsutuses.

Teine ja kolmas küsimus

44 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma teise ja kolmanda küsimusega, mida tuleb analüüsida koos, sisuliselt selgitust selle kohta, kas põhikohtuasjas kõnealuste nõustamisteenuste kohta sõlmitud teenuslepingute osas tuleb käibemaksudirektiivi artikli 62 lõiget 2, artiklit 63 ja artikli 64 lõiget 1 tõlgendada nii, et maksustatav teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks selle perioodi lõppemisel, mille eest on kokku lepitud tasu maksmine, ilma et oleks oluline, kas ja kui sageli kasutas tellija teenuse osutaja teenuseid.

45 Vastus sellele küsimusele tuleneb osaliselt esimesest küsimusest.

46 Mis puudutab maksustatavat teokoosseisu, siis see on määratletud käibemaksudirektiivi artikli 62 punktis 1 kui olukord, mille puhul on täidetud maksu sissenõudmiseks vajalikud õiguslikud tingimused. Käibemaksudirektiivi artikli 63 kohaselt tekib maksustatav teokoosseis ning käibemaks muutub sissenõutavaks alates kaubatarnete teostamise või teenuste osutamise hetkest.

47 Nagu on välja toodud käesoleva kohtuotsuse punktides 40 ja 41, siis kuna põhikohtuasja raames ei ole teenuste osutamise eesmärk pakkuda konkreetselt määratletud teenuseid, vaid olla tellija jaoks nõu saamiseks kättesaadav, kujutab just tellija jaoks kättesaadavus teenuslepingu kehtivuse ajal endast teenuse osutamist selle pakkuja poolt, sõltumata sellel ajavahemikul, mille eest tasu maksti, tegelikult osutatud nõustamisteenuste hulgast ja laadist.

48 Käibemaksudirektiivi artikkel 64 lõige 1 sätestab, et kui teenuste osutamisega kaasneb mitu järjestikust makset, loetakse kaubatarned ja teenuste osutamine lõpetatuks pärast nimetatud maksete tähtaja lõppu.

49 Põhikohtuasjas kõnealust teenust, mis seisneb peamiselt teenuse osutaja pidevas kättesaadavuses tellija jaoks, et pakkuda viimasele nõustamisteenuseid, mille eest makstakse talle perioodiliselt kindlaksmääratud tasu, tuleb pidada osutatuks sellel ajavahemikul, mille eest

tasu maksti, olenemata asjaolust, kas teenuse osutaja on tegelikult tellijale nimetatud perioodil teenuseid osutanud või mitte.

50 Teenuse osutamine tuleb lugeda lõpetatuks käibemaksudirektiivi artikli 64 lõike 1 mõttes iga ajavahemiku lõpus, mille eest tasu maksti. Kuna aga maksustatav teokoosseis ja maksu sissenõutavus sõltub selle direktiivi artikli 63 kohaselt hetkest, mil teenust osutatakse, tuleneb sellest, et nii maksustatav teokoosseis kui ka maksu sissenõutavus tekib iga perioodi lõpus.

51 Seega tuleb teisele ja kolmandale küsimusele vastata, et põhikohtuasjas kõnealuste nõustamisteenuste kohta sõlmitud teenuslepingute osas tuleb käibemaksudirektiivi artikli 62 punkti 2, artiklit 63 ja artikli 64 lõiget 1 tõlgendada nii, et maksustatav teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks selle perioodi lõppemisel, mille eest on kokku lepitud tasu maksmine, ilma et oleks oluline, kas ja kui sageli tellija kasutas teenuse osutaja teenuseid.

Kohtukulud

52 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

1. Nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/12/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 24 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et mõiste „teenuste osutamine” hõlmab ka ettevõtjale nõustamisteenuste osutamist selliste teenuslepingute alusel, mis eelkõige on sõlmitud õigus-, kaubandus- ja maksude valdkonnas ja mille kohaselt on teenuse osutaja lepingu kehtivusajal tellija käsutuses.

2. Põhikohtuasjas kõnealuste nõustamisteenuste kohta sõlmitud teenuslepingute osas tuleb direktiivi 2006/112 artikli 62 punkti 2, artiklit 63 ja artikli 64 lõiget 1 tõlgendada nii, et maksustatav teokoosseis tekib ja maks muutub sissenõutavaks selle perioodi lõppemisel, mille eest on kokku lepitud tasu maksmine, ilma et oleks oluline, kas ja kui sageli tellija kasutas teenuse osutaja teenuseid.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: bulgaaria.