

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

3 päivänä syyskuuta 2015 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – 24 artiklan 1 kohta, 25 artiklan b alakohta, 62 artiklan 2 kohta, 63 artikla ja 64 artiklan 1 kohta – Palvelujen suorituksen käsite – Konsulttipalvelujen suorittamista koskeva tilaussopimus – Verotettava tapahtuma – Palvelujen tosiasiallista suorittamista koskevan näytön esittämisen tarpeellisuus – Verosaatavan syntyminen

Asiassa C-463/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Administrativen sad – Varna (Bulgaria) on esittänyt 29.9.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 8.10.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Asparuhovo Lake Investment Company OOD

vastaa

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

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešić sekä tuomarit A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašić ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: P. Cruz Villalón,

kirjaaja: hallintovirkamies M. Aleksejev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 2.7.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Asparuhovo Lake Investment Company OOD, edustajanaan J. Fitsev,
- Direktor na Direktsia ?Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika? Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, edustajanaan A. Kirova,
- Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Georgiadis ja A. Magrippi,
- Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Inez Fernandes, R. Campos Laires ja A. Cunha,
- Euroopan komissio, asiamiehinään D. Roussanov ja M. Owsiany-Hornung,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 24 artiklan 1 kohdan, 25 artiklan b alakohdan, 62 artiklan 2 kohdan, 63 artiklan ja 64 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Asparuhovo Lake Investment Company OOD (jäljempänä ALIC) ja Direktor na Direktsia "Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika" Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (kansallisen keskusverohallinnon Varnan yksikön verotusmenettely- ja sosiaaliturva-alan valitusasioista vastaavan osaston johtaja, jäljempänä Direktor) ja joka koskee tilaussopimuksella hankittuihin konsulttipalveluihin liittyvän aikaisemman vaihdannan vaiheen arvonlisäveron vähentämistä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista

— —

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta;

— —?

4 Kyseisen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Verovelvollisella" tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa liiketoimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

Liiketoimintana pidetään kaikkea tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaa toimintaa, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Liiketoimintana pidetään erityisesti aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.?"

5 Mainitun direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Palvelujen suorituksella" tarkoitetaan liiketoimintaa, joka ei ole tavaroiden luovutus."

6 Saman direktiivin 25 artiklassa säädetään seuraavaa:

Palvelujen suoritus voi käsittää muun muassa jonkin seuraavista liiketoimista:

— —

b) veloitteen pidätyä tietystä teosta tai sietä tiettyä tekoa taikka tilaa;

— —?

7 Arvonlisäverodirektiivin 62 artiklassa säädetään seuraavaa:

?Tässä direktiivissä tarkoitetaan

- 1) 'verotettavalla tapahtumalla' tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;
- 2) 'verosaatavan syntymisellä' veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen syntyvää oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikkakin maksua voitaisiin lykätä.?

8 Kyseisen direktiivin 63 artiklassa säädetään seuraavaa:

?Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.?

9 Mainitun direktiivin 64 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

?Jos tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin liittyy peräkkäisiä tilityksiä tai maksuja, tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, lukuun ottamatta 14 artiklan 2 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia, joissa on kyse tavarantoiminnan vuokrauksesta määrääjäksi tai myynnistä osamaksulla, katsotaan loppuunsaatetuksi sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat.?

10 Arvonlisäverodirektiivin 66 artiklassa todetaan, että ?poiketen siitä, mitä 63, 64 ja 65 artiklassa säädetään, jäsenvaltiot voivat säätää, että verosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisten luokkien osalta seuraavasti:

- a) viimeistään laskun laatimishetkellä;
- b) viimeistään maksun vastaanottamishetkellä;
- c) jos laskua ei laadita tai jos se laaditaan myöhemmin, määrätyn ajan kuluessa verotettavan tapahtuman toteutumishetkestä?.

Bulgarian oikeus

11 Arvonlisäverosta annetun lain (Zakon za danâk vâru dobavenata stoynost; DV nro 63, 4.8.2006), sellaisena kuin se oli voimassa pääasian tosiseikkojen tapahtumisaikaan (jäljempänä ZDDS), 2 §:ssä säädettiin seuraavaa:

"Arvonlisävero on maksettava

1. kaikista vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista

— —?

12 ZDDS:n 8 §:ssä säädettiin seuraavaa:

?Tässä laissa ?palvelulla? tarkoitetaan kaikkea, jolla on arvo ja joka eroaa tavarasta sekä liikkeessä olevasta rahasta ja ulkomaanvaluutoista, joita käytetään maksuvälineinä.?

13 ZDDS:n 9 §:ssä säädettiin seuraavaa:

?(1) ?Palvelun suorituksella? tarkoitetaan jokaista suoritettua palvelua.

(2) Palvelun suoritukseksi katsotaan myös

--

2. sitoutuminen tietystä teosta pidättäytymiseen tai oikeuksien käyttämättä jättämiseen;

--?

14 ZDDS:n 25 §:ssä säädettiin seuraavaa:

?(1) Tässä laissa 'verotettavalla tapahtumalla' tarkoitetaan verovelvollisen tämän lain mukaisesti suorittamaa tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta, tavaroiden yhteisöhankintaa ja 16 §:ssä tarkoitettua tavaroiden tuontia.

(2) Verotettava tapahtuma toteutuu, kun tavaran omistusoikeus siirretään tai palvelu suoritetaan.

--

(4) Jos luovutus tai palvelu suoritetaan jaksoittaisesti, vaiheittain tai yhtäjaksoisesti, jokaista ajanjaksoa tai vaihetta, josta koskevasta maksusta on sovittu, pidetään 6 §:n 2 momentissa tarkoitettuja luovutuksia ja palveluja lukuun ottamatta erillisenä luovutuksena tai palveluna, ja vastaava verotettava tapahtuma toteutuu, kun maksu erääntyy.

--

(6) Kun verotettava tapahtuma toteutuu 2, 3 tai 4 momentin mukaisesti,

1. verosaatava verollisista liiketoimista syntyy tämän lain mukaan ja rekisteröidylle henkilölle syntyy velvollisuus laskuttaa vero --

--?

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

15 ALIC on bulgarialainen yhtiö, joka harjoittaa pääasiallisesti maatalous-, puutarhaviiljely- ja karjanhoitotoimintaa sekä näiden tukitoimintoja.

16 Kyseinen yhtiö teki 1.8.2011 neljän muun yhtiön, Krestan Bulmar – Korporativni finansi EOOD:n, Krestan Bulmar – Biznes razvitie EOOD:n, Krestan Bulmar – Legakonsult EOOD:n ja Biznes Ekspres EOOD:n (jäljempänä yhdessä palvelujen suorittajat), kanssa konsulttipalveluja koskevia tilaussopimuksia rahoituksen, liiketoiminnan kehittämisen, oikeudellisen neuvonnan ja tietosuojan alalla. Kyseisiä konsulttiyhtiöitä edusti yksi ja sama henkilö. Osapuolet päättivät kyseiset sopimukset 5.3.2012 lukien.

17 Palvelujen suorittajat sitoutuivat mainituissa sopimuksissa

-- olemaan ALIC:n käytettävissä neuvontaa, tapaamisia ja toimenpiteitä varten jokaisena työpäivänä kello 9–18 ja tarvittaessa toimistoajan ulkopuolella, myös sunnuntaina ja yleisinä vapaapäivinä

-- tarvittaessa huolehtimaan siitä, että ALIC:llä oli tarpeellisen ajan käytettävissään pätevä

henkilö ja/tai siihen liikesuhteessa oleva kolmas henkilö jopa toimistoajan ulkopuolella, myös sunnuntaina ja yleisinä vapaapäivinä

- hankkimaan ja vaihtamaan asiakirjoja ja tarpeellisia tietoja osapuolten välillä ALIC:n etujen suojaamiseksi mahdollisimman kattavasti ja tehokkaasti ja
- toimittamaan palvelujen vastaanottajalle kohtuullisessa ajassa kaikki sen etujen turvaamiseen liittyvät asiakirjat neuvontaa, keskustelua ja allekirjoittamista varten.

18 Palvelujen suorittajat ilmoittivat, etteivät ne olleet tehneet samankaltaisia sopimuksia sellaisten kolmansien kanssa, joiden edut olivat ristiriidassa ALIC:n etujen kanssa ja/tai jotka olivat välittömässä kilpailuasemassa ALIC:n kanssa. Ne sitoutuivat myös olemaan tekemättä tällaisia sopimuksia.

19 Vastineena ALIC sitoutui maksamaan niille viikoittaisen palkkion, joka maksettiin sitä viikkoa, jolta palkkio maksetaan, seuraavana maanantaina. ALIC vähensi palvelujen suorittajien antamissa laskuissa ilmoitetun arvonlisäveron.

20 ALIC:ssä tehtiin elokuun ja lokakuun 2011 välistä aikaa koskeva verotarkastus. Verohallinto totesi kyseisessä verotarkastuksessa, että laskut oli annettu sopimusten mukaisessa määräajassa, että ne oli kirjattu asianmukaisesti sekä palvelujen suorittajien että ALIC:n kirjanpitoon ja että niistä oli tehty arvonlisäveroilmoitus. Verohallinto havaitsi myös, että palvelujen suorittajien antamat laskut oli maksettu pankkisiirtona. Lisäksi se totesi, että palvelujen suorittajilla oli käytössään sovittujen palvelujen suorittamisen edellyttämä riittävän pätevä henkilökunta.

21 Palvelujen suorittajat kertoivat kyseisten palvelujen yksityiskohtaisesta suorittamistavasta, etteivät osapuolet olleet sopineet mainittujen palvelujen tilaamisen ja suorittamisen toteamisesta muodollisesti asiakirjojen avulla. Kulloisiakin tehtäviä ja ongelmia oli käsitelty tapaamisissa, puhelimitse tai sähköpostitse. Mainittujen palvelujen suorittamisesta konkreettisesti vastanneet henkilöt täsmensivät, että asiakasviestinnästä vastannut henkilö oli jakanut ALIC:lle suoritettavat eri tehtävät heille sähköpostitse.

22 Verohallinnon mukaan tosiasiallisesti suoritettujen palvelujen laadusta, määrästä ja luonteesta ei ollut esitetty mitään näyttöä eikä erityisesti käytettyjen työtuntien määrästä ollut mitään ensi käden asiakirjaa, minkä lisäksi palvelujen hintojen määrittämistavasta ei ollut annettu mitään tietoa. Verohallinto teki 1.8.2013 oikaistun verotuspäätöksen, jossa se epäsi ALIC:ltä oikeuden vähentää palvelujen suorittajien laskuttama arvonlisävero, jonka määrä oli 33 349 Bulgarian leviä (BGN) eli noin 17 000 euroa.

23 ALIC teki oikaistusta verotuspäätöksestä oikaisuvaatimuksen Direktorille. Tämä vahvisti mainitun päätöksen 4.11.2013 tekemällään päätöksellä, minkä jälkeen ALIC nosti kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

24 Kyseinen tuomioistuin huomauttaa, että ALIC:n tekemissä sopimuksissa määriteltiin ainoastaan konsulttipalvelujen ala mutta ei ilmoitettu mitään kyseisten palvelujen kohteeseen, suorittamisaikaan, vastaanottamistapaan ja yksikköhintaan liittyvää konkreettista tavoitetta, joka olisi pyritty saavuttamaan. Mainittu tuomioistuin lisää, että osapuolten päätös palvelujen suorittajien palvelujen maksamisesta säännöllisesti erääntyvinä kiinteämääräisinä suorituksina osoittaa, etteivät kyseiset osapuolet olleet sitoneet palkkion erääntymistä konkreettiseen tulokseen, joten ei ollut tarpeen tutkia, oliko tällaisia tuloksia todella saavutettu.

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, ettei verohallinto ole missään vaiheessa väittänyt, että palvelujen suorituksiin, joiden perusteella ALIC on vedonnut oikeuteen vähentää

aikaisemman vaihdannan vaiheen arvonlisävero, olisi liittynyt veropetosta eikä verohallinto ole myöskään esittänyt näyttöä sellaisesta.

26 Kyseinen tuomioistuin esittää, että se on kuitenkin epävarma siitä, voiko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen tilaussopimus merkitä arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdassa ja 25 artiklan b alakohdassa tarkoitettua palvelujen suoritusta? vai voiko yksinomaan konkreettisten konsulttipalvelujen suorittaminen muodostaa tällaisen suorituksen ja synnyttää oikeuden arvonlisäveron vähentämiseen. Ensimmäisessä tapauksessa se kysyy myös, ajoittuvatko verotettava tapahtuma ja siihen liittyvän verosaatavan syntyminen sen ajanjakson päättymiseen, jota maksu koskee.

27 Tässä tilanteessa Administrativen sad – Varna (Varnan hallintotuomioistuin, Bulgaria) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

?1) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 24 artiklan 1 kohtaa ja 25 artiklan b alakohtaa tulkittava siten, että palvelujen suorituksen käsite käsittää myös pääasiassa esillä olevien kaltaiset konsulttipalvelujen suorittamista koskevat tilaussopimukset, joissa palvelujen suorittajalla on käytettävissään pätevää henkilöstöä palvelujen suorittamiseksi ja joissa palvelujen suorittaja on asiakkaan käytettävissä sopimuksen kestoajan ja on sitoutunut olemaan tekemättä kohteeltaan vastaavanlaisia sopimuksia asiakkaan kilpailijoiden kanssa?

2) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 63 artiklaa ja 64 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että verotettava tapahtuma toteutuu tilattujen konsulttipalvelujen tapauksessa sen ajanjakson päätyttyä, jota maksu koskee, riippumatta siitä, käyttikö asiakas ja kuinka usein asiakas käytti palveluja, jotka konsultti asetti asiakkaan käyttöön?

3) Onko [arvonlisäverodirektiivin] 62 artiklan 2 kohtaa tulkittava siten, että konsulttipalveluja koskevan tilaussopimuksen mukaisesti palveluja suorittavalla on velvollisuus suorittaa arvonlisävero palveluista sen ajanjakson päätyttyä, jota tilausmaksu koskee, vai syntyykö tämä velvollisuus ainoastaan silloin, jos asiakas on kyseisenä verokautena käyttänyt konsultin palveluja??

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Tutkittavaksi ottaminen

28 Direktor väitti istunnossa, ettei unionin tuomioistuimelle esitettyjä kysymyksiä voida ottaa tutkittavaksi, koska pääasiassa ei nouse esiin oikeuskysymystä, sillä kaikki asianosaiset ovat samaa mieltä pääasiassa kyseessä olevien arvonlisäverodirektiivin säännösten tulkinnasta, vaan ainoastaan kysymyksiä sellaisen näytön olemassaolosta, jolla voitaisiin osoittaa, että palvelujen suorittajien suorittamat konsulttipalvelut olivat olleet todellisia.

29 Tässä yhteydessä on muistutettava, että SEUT 267 artiklan mukaisessa unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisessä yhteistyössä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen unionin tuomioistuimelle esittämällä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on lisäksi esittää unionin tuomioistuimelle ne tosiseikat, jotka ovat tarpeen, jotta sille esitettyihin kysymyksiin voidaan antaa hyödyllinen vastaus (ks. mm. tuomio Rosado Santana, C?177/10, EU:C:2011:557, 32 ja 33 kohta).

30 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan asiassa ei ole osoitettu sitä, etteivät

pääasiassa kyseessä olevat konsulttipalvelut olisi olleet todellisia, eikä tästä johdettavaa veropetosta. Lisäksi kyseinen tuomioistuin on epävarma arvonlisäveron soveltamisesta konsulttipalveluja koskeviin tilaussopimuksiin.

31 Näin ollen on katsottava, että ennakkoratkaisukysymykset voidaan ottaa tutkittavaksi.

Ensimmäinen kysymys

32 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelea ensimmäisellä kysymyksellään olennaisilta osin, onko arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohtaa ja 25 artiklan b alakohtaa tulkittava siten, että palvelujen suorituksen käsite kattaa muun muassa sellaiset oikeudellisten, kaupallisten ja rahoitukseen liittyvien konsulttipalvelujen suorittamista koskevat tilaussopimukset, joissa palvelujen suorittaja on niiden vastaanottajan käytettävissä sopimuksen kestoajan ja on sitoutunut olemaan tekemättä kohteeltaan vastaavanlaisia sopimuksia palvelujen vastaanottajan kilpailijoiden kanssa.

33 Aluksi on syytä muistuttaa, että arvonlisäverodirektiivissä, samoin kuin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetussa kuudennessa neuvoston direktiivissä 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), annetaan arvonlisäverolle hyvin laaja soveltamisala, koska sen verollisia liiketoimia koskevassa 2 artiklassa mainitaan tavaroiden maahantuonnin lisäksi verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamat vastikkeelliset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset (tuomio Future Health Technologies, C?86/09, EU:C:2010:334, 25 kohta).

34 Arvonlisäverodirektiivin IX osaston säännöksillä vapautetaan tietyt toiminnot arvonlisäverosta. Konsulttipalvelut, muun muassa oikeudellinen, kaupallinen ja rahoitukseen liittyvä neuvonta, eivät kuulu näihin vapautuksiin. Niinpä pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset konsulttipalvelut kuuluvat arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan.

35 On muistutettava, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan palvelujen suorituksista kannettavan veron perusteeseen kuuluu kaikki se, mikä muodostaa näistä palveluista saadun vastikkeen, ja että palvelujen suoritus on verollinen ainoastaan siinä tapauksessa, että suoritettun palvelun ja siitä saadun vastikkeen välillä on olemassa suora yhteys. Niinpä palvelu on verollinen ainoastaan sillä edellytyksellä, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama vastike on todellinen vastasuoritus vastaanottajalle suoritetusta palvelusta (ks. vastaavasti tuomio Tolsma, C?16/93, EU:C:1994:80, 13 ja 14 kohta ja tuomio Kennemer Golf, C?174/00, EU:C:2002:200, 39 kohta).

36 Niinpä on ratkaistava, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen konsulttipalveluja koskevan tilaussopimuksen perusteella maksettu kiinteämääräinen suoritus vastike sovituista palvelujen suorituksista, joihin kuuluu sitoumus olla jatkuvasti palvelujen vastaanottajan käytettävissä ja sitoumus olla tekemättä sopimuksia tämän kilpailijoiden kanssa, ja onko suoritettujen palvelujen ja saadun vastikkeen välillä suora yhteys.

37 Tässä yhteydessä on todettava unionin tuomioistuimen tutkineen tuomioon Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200) ja tuomioon Le Rayon d'Or (C?151/13, EU:C:2014:185) johtaneissa asioissa arvonlisäveron soveltamista yhtäältä urheiluseuralle maksettuun kiinteämääräiseen vuosimaksuun liikuntapaikkojen, mukaan lukien golf-kenttä, käyttämiseksi ja toisaalta hoitoa tarvitsevien henkilöiden saamista hoitopalveluista maksettuun kiinteämääräiseen suoritukseen.

38 Unionin tuomioistuin totesi tuomion Kennemer Golf (C?174/00, EU:C:2002:200) 40

kohdassa ja tuomion Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185) 36 kohdassa olennaisilta osin, että jos kyseessä olevalle palvelujen suoritukselle on tyypillistä muun muassa palvelujen suorittajan jatkuva valmius vastaanottajan tarvitsemien palvelujen suorittamiseksi oikeaan aikaan, mainitun suorituksen ja saadun vastikkeen välisen suoran yhteyden toteamiseksi ei ole tarpeen osoittaa, että maksu liittyy yksilöllisesti mitoitettuun ja palvelujen vastaanottajan pyynnöstä suoritettuun tiettyyn palveluun. Jokaisessa kyseisiin tuomioihin johtaneista asioista oli tapahtunut verollisten palvelujen suoritus, johon kiinteä vastike liittyi, riippumatta konkreettisesti suoritettujen ja vastaanotettujen palvelujen lukumäärästä eli pelattujen golf-kierrosten tai annettujen hoitojen määrästä.

39 Se, että suoritettuja palveluja ei ole määritelty etukäteen tai mitoitettu yksilöllisesti ja että korvaus maksetaan kiinteämääräisen maksun muodossa, ei heikennä suoraa yhteyttä suoritettujen palvelujen ja niistä saadun sellaisen vastikkeen, jonka määrä on määritetty tarkasti vahvistettujen perusteiden perusteella etukäteen, välillä (tuomio Le Rayon d'Or, C-151/13, EU:C:2014:185, 37 kohta).

40 Tällaista arviointia voidaan soveltaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen konsulttipalveluja koskevaan tilaussopimukseen, jonka todellisuus kansallisen tuomioistuimen on kuitenkin tarkastettava ja jossa asiakas sitoutui maksamaan osapuolten välillä sovitun vastikkeen kiinteämääräisinä korvauksina riippumatta sillä ajanjaksolla, johon vastike liittyy, todellisuudessa suoritettujen konsulttipalvelujen määrästä ja laadusta.

41 Tähän toteamukseen ei vaikuta se, suorittaako asiakas ainoastaan yhden kiinteämääräisen summan vai useita jaksoittaisia eriä, sillä maksusuorituksiin liittyvä ero ei koske toiminnan verollisuutta vaan ainoastaan kiinteämääräisen vastikkeen maksamistapaa.

42 Palvelujen tarjoajan sitoumuksesta olla tarjoamatta palveluja palvelujen vastaanottajan kilpailijoille on todettava, että se muistuttaa konsulttipalveluja koskevaan tilaussopimukseen sisällytettävää yksinoikeuslauseketta, joka ei voi vaikuttaa mainitun sopimuksen veronalaisuuteen. Niinpä ensimmäiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata ?pidättäytymisvelvollisuutta? koskevan arvonlisäverodirektiivin 25 artiklan b alakohdan kannalta.

43 Ensimmäiseen esitetystä kysymyksistä on edellä mainitun perusteella vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että palvelujen suorituksen käsite kattaa myös muun muassa oikeudellisten, kaupallisten ja rahoitukseen liittyvien konsulttipalvelujen suorittamista koskevat tilaussopimukset, joissa palvelujen suorittaja on niiden vastaanottajan käytettävissä sopimuksen kestoajan.

Toinen ja kolmas kysymys

44 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella ja kolmannella kysymyksellään, jotka voidaan tutkia yhdessä, olennaisilta osin sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 62 artiklan 2 kohtaa, 63 artiklaa ja 64 artiklan 1 kohtaa tulkittava pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten konsulttipalveluja koskevien tilaussopimusten asiayhteydessä siten, että verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sen ajanjakson päätyttyä, jolta maksusta sovittiin, riippumatta siitä, käyttikö palvelujen vastaanottaja ja kuinka usein tämä käytti palvelujen suorittajan palveluja.

45 Tähän kysymykseen annettava vastaus käy osittain ilmi ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta.

46 Verotettavasta tapahtumasta on todettava, että se määritellään arvonlisäverodirektiivin 62 artiklan 1 kohdassa tapahtumaksi, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät. Arvonlisäverodirektiivin 63 artiklan mukaan tällainen

verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava sen seurauksena syntyy, kun palvelu suoritetaan.

47 Kuten edellä 40 ja 41 kohdassa on mainittu, on niin, että koska palvelujen suorituksen kohteena ei pääasiassa ole tarkasti määritelty neuvonta vaan asiakkaan käytettävissä oleminen neuvontaa varten, palvelujen suorittaja suorittaa palvelut juuri olemalla tällä tavalla käytettävissä tilaussopimuksessa sovittuna aikana riippumatta sillä ajanjaksolla, johon vastike liittyy, todellisuudessa suoritettujen konsulttipalvelujen määrästä ja laadusta.

48 Arvonlisäverodirektiivin 64 artiklan 1 kohdassa säädetään, että jos palvelujen suorituksiin liittyy peräkkäisiä maksuja, palvelujen suoritukset katsotaan loppuun saatetuksi sen ajanjakson päätyttyä, jota maksut koskevat.

49 Niinpä pääasiassa kyseessä olevan kaltainen palvelujen suoritus, joka koostuu olennaisilta osin asiakkaan käytettävissä jatkuvasti olemisesta konsulttipalveluja varten ja jonka vastikkeena maksetaan säännöllinen kiinteämääräinen korvaus, on katsottava suoritettuna sen ajanjakson aikana, johon maksu liittyy, riippumatta siitä, suorittiko palvelujen suorittaja todellisuudessa konsulttipalveluja asiakkaalleen kyseisellä ajanjaksolla.

50 Suoritus on arvonlisäverodirektiivin 64 artiklan 1 kohdan mukaan katsottava tehdyksi kunkin ajanjakson, joihin maksut liittyvät, päätyttyä. Koska verotettava tapahtuma ja verosaatavan syntyminen riippuvat kyseisen direktiivin 63 artiklan mukaan siitä ajankohdasta, jolloin palvelut suoritetaan, tästä seuraa, että myös verotettava tapahtuma ja verosaatavan syntyminen ajoittuvat tällaisten ajanjaksojen loppumiseen.

51 Toiseen ja kolmanteen esitetyistä kysymyksistä on näin ollen vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 62 artiklan 2 kohtaa, 63 artiklaa ja 64 artiklan 1 kohtaa on tulkittava pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten konsulttipalveluja koskevien tilaussopimusten asiayhteydessä siten, että verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sen ajanjakson päätyttyä, jolta maksusta sovittiin, riippumatta siitä, käyttikö palvelujen vastaanottaja ja kuinka usein tämä käytti palvelujen suorittajan palveluja.

Oikeudenkäyntikulut

52 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 24 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että palvelujen suorituksen käsite kattaa myös muun muassa oikeudellisten, kaupallisten ja rahoitukseen liittyvien konsulttipalvelujen suorittamista koskevat tilaussopimukset, joissa palvelujen suorittaja on niiden vastaanottajan käytettävissä sopimuksen kestoajan.**

2) **Direktiivin 2006/112/EY 62 artiklan 2 kohtaa, 63 artiklaa ja 64 artiklan 1 kohtaa on tulkittava pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten konsulttipalveluja koskevien tilaussopimusten asiayhteydessä siten, että verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy sen ajanjakson päätyttyä, jolta maksusta sovittiin, riippumatta siitä, käyttikö palvelujen vastaanottaja ja kuinka usein tämä käytti palvelujen suorittajan palveluja.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: bulgaria.